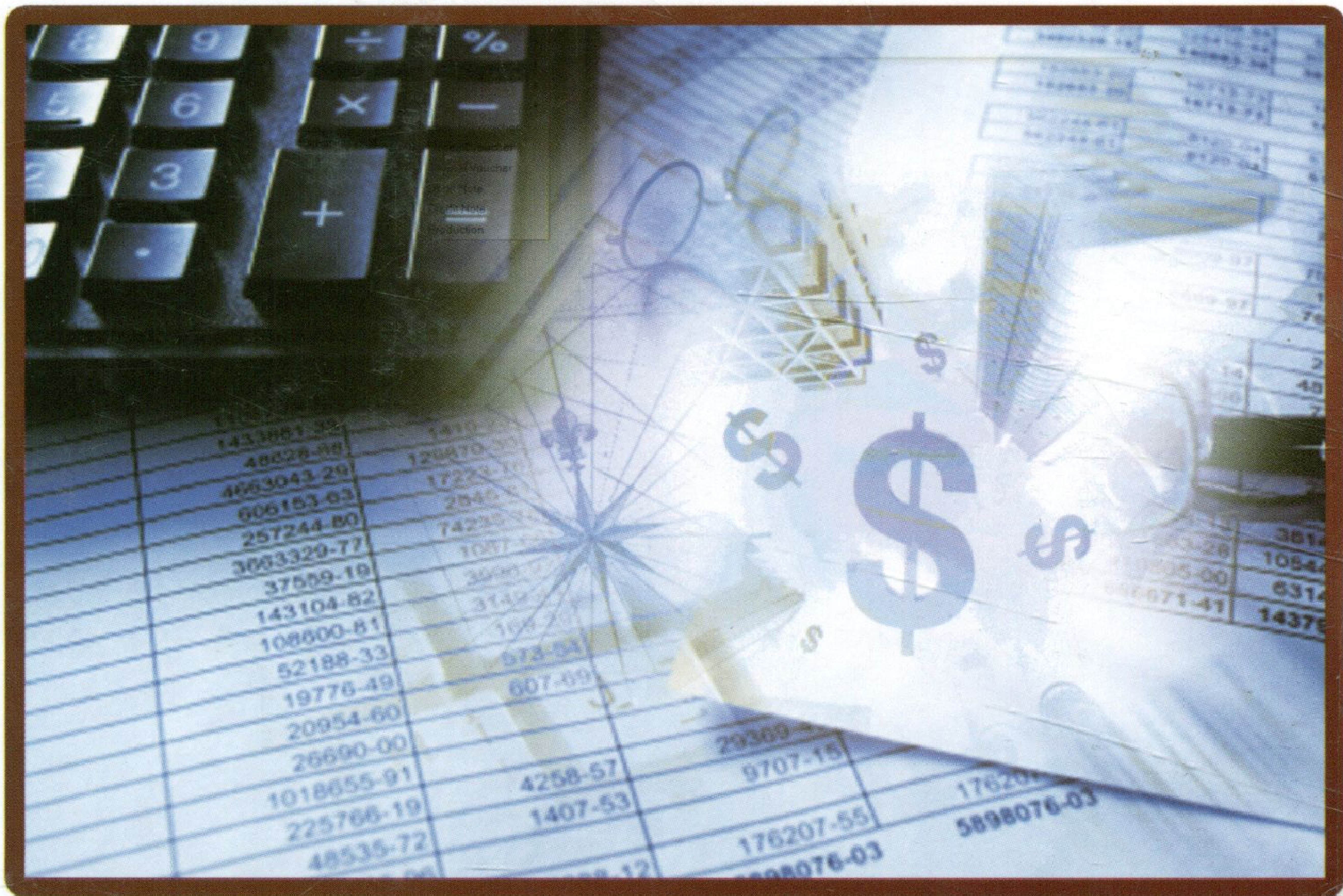
د. إسماعيل حجازي - أ. معاليم سعاد

محاسبة التكاليف الحديثة

من خلال الأنشطة



دار أسامة
للنشر والتوزيع

محاسبة التكاليف الحديثة

من خلال الأنشطة

تـــأليف

د. اسماعيل حجازي – أ. معاليم سعاد

دار أسامة للنشر والتوزيع

الأردن - عمان

الناشر

دار أسامة للنشر و التوزيع

الأردن - عمان

- هاتف: 5658252 - 5658253
- فاكس: 5658254
- العنوان: العبدلي- مقابل البنك العربي

ص. ب: 141781

Email: darosama@orange.jo

www.darosama.net

الطبعة الأولى

2013م

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية

(2012/6/2142)

657.42

حجازي، اسماعيل

محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة/ اسماعيل حجازي، معاليم سعاد.- عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع ، 2012.

( ) ص.

ر.أ: (2012/6/2142).

الواصفات: محاسبة التكاليف//المحاسبة المالية/

ISBN: 978-9957-22-518-6

فهرس المحتويات

الفصل الثاني

الفصل الثالث

الفصل الرابع

فهرس الأشكال

المقدمة

لقد شهد العالم خلال العقود الثلاثة الأخيرة، بداية من السبعينات، منتهى الإثارة والتغيير، ودخلت المؤسسات إلى القرن الحادي والعشرين لتجد نفسها في عالم تغير كثيرا عن ذلك الذي كان في الربع الأخير من القرن العشرين، عالم مسطر تبعا لخريطة سياسية، اقتصادية، تكنولوجية جديدة تحتاج لمن يحسن قراءتها والتكيف معها في تعامل ترتهن فاعليته بدرجة كبيرة بالقدرة التنافسية، وهي قدرة باتت مرهونة في الوقت الحاضر بأربعة عوامل رئيسية وهي التجديد، الوقت، الجودة والتكلفة .

وعليه، فإن المؤسسات سوف تكون أمام تحديات كثيرة وكبيرة جدا، ومطلوب منها في هذه الظروف اتخاذ قرارات صعبة ورسم سياسات تحقق أهداف المؤسسة وتمكنها من المحافظة على مكانتها و إستمرارها في السوق . و يعتمد نجاح تلك القرارات و السياسات إلى حد كبير على فاعلية نظام المعلومات بالمؤسسة إذ تعتبر المعلومات التي ترد في تقارير محاسبة التكاليف أداة هامة في صنع القرارات الإدارية كقرارات التسعير والتصنيع والشراء وغيرها .

ولكن التغيرات في البيئة الصناعية حالت دون صلاحية المعلومات التي تقدمها الأنظمة الكلفوية التقليدية التي كانت تلائم البيئة والظروف التي وجدت فيها خاصة في مجال تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث أصبحت المعلومات التي تقدمها الأنظمة التقليدية للتكاليف مضللة ولا تتسم بالصحة والدقة .ولهذا السبب برزت الحاجة المتنامية لوجود أنظمة تستطيع مسايرة هذه التغيرات وتلبية الاحتياجات المتعددة للإدارة . ويعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC من الأنظمة المتقدمة الذي طورلهذا الغرض .

ولقد لقي نظام التكلفة على أساس النشاط تأييدا كبيرا من الأكادميين و الممارسين رغم صعوبة تطبيقه وذلك لمواجهة التحديات الراهنة، وتغير نظم التصنيع وتعقيد العمليات الإنتاجية. وتعتبرالمؤسسات الجزائرية ولاسيما

الصناعية غير بعيدة عن هذه التطورات التكنولوجية و الاقتصادية وحتى تستطيع مؤسساتنا الصناعية التكيف معها ومواجهة المنافسة المحلية والأجنبية عليها أن تحسن أنظمتها الكلفوية الحالية وتركز جهودها على تطويرها ومحاولة تبني أو تطبيق الأنظمة الحديثة وذلك لترشيد قراراتها في البيئة الجديدة .

وقد جاء هذا الكتاب ليسلط الضوء على أهم العوامل التي أدت إلى تطوير أنظمة كلفوية حديثة كنظام ABC وكذلك عرض خصائصه و أهدافه وآلية عمل نظام (ABC) ودوره في تحسين تكاليف المؤسسة و بالتالي تحقيق مزايا تنافسية لها ، وفيما يلي عرض لخطة هذا الكتاب.

خطة الكتاب:

الفصل الأول: سنتطرق من خلاله إلى إبراز موقع نظام محاسبة التكاليف في إطار نظام المعلومات الإدارية و توضيح أهمية تواجد هذا النظام في المؤسسات الحديثة .

الفصل الثاني: يتناول أهم نظامين تقليديين للتكاليف و هما نظام التحميل الكلي و نظام التحميل الجزئي ثم تم التعرض فيه لأهم الإنتقادات التي لاقتها هذه الأنظمة نظرا لعجزها عن توفير المعلومات الضرورية لإتخاذ القرارات في ظل محيط تنافسي .

الفصل الثالث: سيتم تخصيصه لعرض نظام ABC كطريقة جديدة لتتبع التكاليف لأغراض التكلفة و قد حاولنا أن تكون دراستنا لهذا النظام مستوفية لكافة جوانبه المنهجية و التسييرية . حيث تناولنا فيه مفهوم نظام ABC، مبادئه و مجالات تطبيقه و آلية عمل هذا النظام . و ختمنا هذا الفصل بأهم المحددات التي يمكن أن تواجه تطبيقه .

الفصل الرابع: سنتناول فيه موضوع التنافسية من خلال التطرق لماهية المنافسة والتنافسية و مساهمة نظامABC في تهيئة المؤسسة لإكتساب المزايا التنافسية.

الفصل الأول

محاسبة التكاليف الحديثة كنظام للمعلومات

لقد أصبحت محاسبة التكاليف تحتل موقعا متميزا داخل نظام المعلومات المحاسبي بصفة خاصة ونظم المعلومات الإدارية بصفة عامة ،وذلك من خلال ما توفره من بيانات و معلومات تتسم بالصحة و الدقة والملائمة، وكذلك التوقيت المناسب و بالشكل الذي يعين الإدارة عند كافة مستوياتها على أداء وظائفها بأعلى قدر ممكن من الكفاءة و الفعالية.

هذا وقد عرفت محاسبة التكاليف بعدة تسميات عبر مراحل تطورها بدءا بالمحاسبة الصناعية في فرنسا أو محاسبة التكاليف بالنسبة للدول الإنجلوسكسونية ثم المحاسبة التحليلية للإستغلال، وأخيرا وأمام زيادة حدة المنافسة في الوقت الراهن و سرعة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة أصبح دور محاسبة التكاليف أكثر اتساعا و أهمية حيث ظهرت مفاهيم جديدة تؤكد ذلك مثل إدارة التكلفة، خفض التكاليف، تكاليف النشاط، وهو ما انبثق عنه مدخل التكاليف المدعم للنشاط الإداري أو ما يعرف حاليا بالمحاسبة الإدارية أو محاسبة التسيير.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل من خلال المبحث الأول إلى عرض مفهوم التكلفة و تمييزه عن بعض المصطلحات الأخرى كالمصروف، سعر التكلفة، القيمة....الخ وكذا توضيح أهمية تواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الحديثة، و في مبحث ثان، سنتعرض إلى موقع ونطاق نظام محاسبة التكاليف في إطار نظام المعلومات الإدارية وذلك من خلال التعريف بنظام معلومات التكاليف و مكوناته والمقومات الأساسية لإنتاج المعلومات التكاليفية اللازمة لاتخاذ القرارات وكذا الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام معلومات التكاليف.

و في مبحث ثالث سوف نتطرق إلى تبويبات التكاليف وفقا لأسس معينة و ذلك حتى يتسنى للإدارة أن تستخلص المؤشرات المناسبة لتقييم أداء أنشطتها المختلفة وفقا للغرض أو الهدف الذي تسعى لتحقيقه. وعلاوة على التبويبات التقليدية قمنا في هذا المبحث بالتطرق لبعض التبويبات الحديثة التي ما وجدت

إلا لمساعدة الإدارة على إتخاذ أفضل القرارات، و ذلك طبعا لمواجهة المتطلبات الراهنة للتطورات في مجال الأعمال و التي شهدها المحيط الإقتصادي و البيئة الصناعية و هيكل المؤسسات.

I. مفاهيم التكلفة وأهمية تواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الحديثة :

I. 1 مفهوم التكلفة:

يعتبر مصطلح التكلفة من أكثر المصطلحات المحاسبية تداولا و انتشارا، إلا أن لفظ "تكلفة" لا يعني بمفرده كثيرا، لكونه يعطي مجموعة متنوعة من المعاني و بالتالي فإنه من الضروري تعريف التكلفة حسب الصفة الدالة لها، حيث أن كل صفة تضاف لكلمة " تكلفة " سوف تعطي خصوصية تختلف عن الأخرى.

و نظرا لتعدد الأطراف المستعملة للبيانات و المعلومات التكاليفية كالإداريين و المحاسبين والاقتصاديين و المستثمرين و غيرهم، و تنوع احتياجاتهم من هذه المعلومات فإن مفهوم التكلفة بدون شك سوف يختلف باختلاف الغرض الذي سوف يستخدم من أجله و المجال الذي يستخدم فيه. و بناء على ذلك فإنه لا بد من عرض المفاهيم المختلفة للتكلفة ضمن تبويبات بحيث يمكن التعامل معها لخدمة الإحتياجات المتعددة. و للوصول إلى هذه التبويبات فإنه لا بد من تعريف مصطلح التكلفة بشكل عام فضلا عن التمييز بين هذا المصطلح وبعض المفاهيم الأخرى المتداخلة معها، وذلك تفاديا للخلط بين المصطلحات الفنية كالخسارة، الضياع، المصاريف، سعر التكلفة، القيمة.

إن تكلفة شيء معين بالنسبة للشخص العادي قد تعني الثمن المدفوع لشراء أو حيازة ذلك الشيء، و فيما يلي بعض التعاريف لمصطلح التكلفة :

لقد عرف Pearce و Sturmey التكاليف بأنها: (الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المشروع في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو خدمات يمكن بيعها)[1].

كما عرفها أحمد نور بأنها: (التضحية ذات القيمة الإقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل...) [2].

من التعريفين السابقين يظهر أن التكلفة هي تضحية إقتصادية ممثلة في صورة مبلغ نقدي و ذلك من أجل تحقيق هدف معين أو منفعة معينة.كما يتبين أيضا أنه لا بد من إستبعاد مفاهيم مثل التكاليف السيكولوجية أو التضحيات في شكل عدم الرضا النفسي أو تكلفة الوقت الضائع .

إلا أن التعريف الحديث للتكلفة هو: (مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى الحصول على منفعة أو عدم حصولها) [3].

و يرى Gerard Melyon أيضا أن التكلفة (تتشكل مع جمع كل الأعباء المتعلقة بصنع منتوج معين - سلعة أو خدمة - و هي عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة) [4].

أما J.Margerin فيعرف التكلفة: (أنها مجموعة من الأعباء المحاسبية المنسوبة إلى شيء معين) [5].

و بصفة عامة نجد أن مفهوم التكلفة يمكن أن ينقسم إلى[6]:

1- د/ صلاح الدين الشنواني، دراسات في اقتصاديات الأعمال. دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 1970. ص 207

2- د/ أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية. مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993. ص36.

3- د/ محمد علي الجبالي، د/ قصي السامرائي، محاسبة التكاليف. دار وائل للنشر، ط1. الأردن ،1999. ص 9.

4 - G.Melyon comptabilité analytique, Edition baréal , Paris, 2001. p 15.

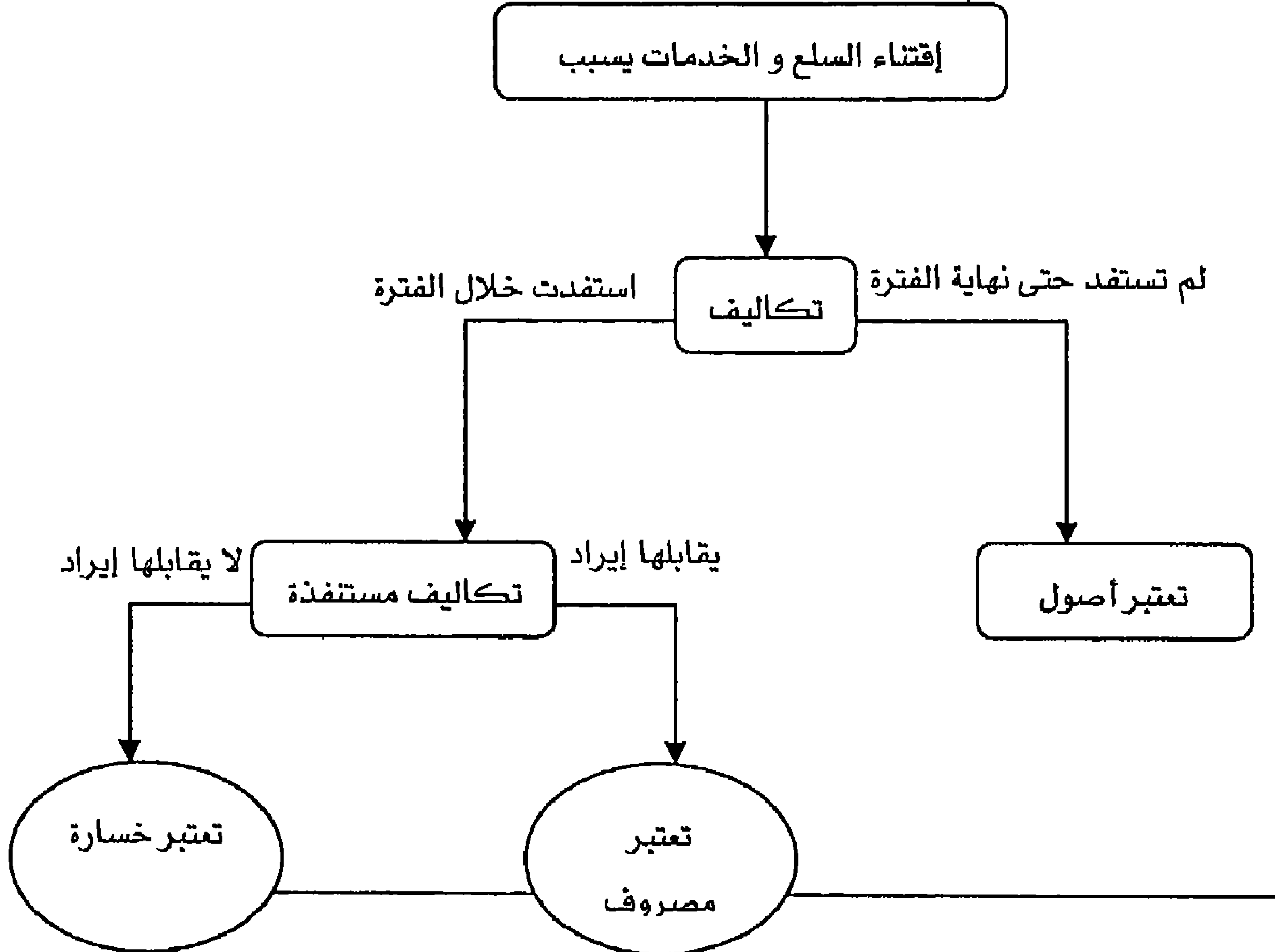
5 - J. Margerin , base de la comptabilité analytique , éditions sedifor, grenoble , 1991. p 14.

6- د/ صلاح عبد الله الرزق، د/ عطاالله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية. دار زهران للنشر، الأردن، 1999. ص 24.

- تكلفة غير مستنفذة: و هي تمثل قيمة المنافع الإقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة و لم تستنفذ بعد و لذلك تعتبر أصول لدى المؤسسة.
- تكلفة مستنفذة: و هي تمثل قيمة المنافع الإقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة و استنفذتها خلال الفترة.

إلا أنه يمكن الإشارة إلى أن تحقيق الإيراد عند إستنفاذ المؤسسة لمنافعها خلال الفترة أو عدم تحقيقها لذلك الإيراد من الأهمية بمكان للتمييز بين المصروف و الخسارة. فمتى حصلت المؤسسة على إيراد خلال نفس الفترة التي استنفدت فيها التكلفة سميت هنا التكلفة المستنفذة مصروفا، أما إذا لم يقابل هذا الاستنفاذ حصول المؤسسة على عائد أو إيراد فهي خسارة. و الشكل التالي يبين لنا بوضوح العلاقة بين التكلفة و الأصل و المصروف و الخسارة.

شكل رقم 1: العلاقة بين التكلفة و الأصل و المصروف و الخسارة.



المصدر: د/ صالح عبد الله الرزق، د/ عطاالله وراد خليل، مرجع سابق. ص 27.

والجدير بالذكر أنه يجب التأكيد على دقة رقم التكلفة التي يتم قياسها ، فليس كل ما أنفق في سبيل الحصول على منفعة معينة يعد تكلفة ، لأنه إذا زاد المبلغ المنفق عن المبلغ المقدر يعتبر الفرق إسرافا أو ضياعا ، و من هذا المنطلق برزت بشكل واضح أهمية ارتباط قياس التكلفة بالمبلغ المتوقع إنفاقه و ليس بالمبلغ الفعلي المنفق و ذلك نظرا لان القياس في ظل المبلغ المتوقع يعتبر أدق لأنه خضع للدراسة المستفيضة قبل تحديده، بينما خضع المبلغ الفعلي الزائد لبعض نواحي الإسراف و الضياع[1].

يمكن أن نمر الآن لتعريف سعر التكلفة كواحد من أهم المصطلحات في محاسبة التكاليف، حيث يعرف سعر التكلفة أنه (التكلفة الكلية للمنتوج منذ بداية عملية الشراء حتى نهاية عملية بيعه)[2].

كما يرى J.Margerin أن سعر التكلفة لمنتوج معين هو (تحميل هذا المنتوج بكافة التكاليف المباشرة و غير المباشرة حتى المرحلة النهائية بما فيها تكاليف التوزيع)[3].

فسعر التكلفة إذن هو السعر الذي يعبر عن التكاليف الإجمالية لإنتاج منتوج معين بداية بعملية الشراء إلى غاية توزيعه و هو يخص إذن السلع و الخدمات المسوقة ويتم حساب سعر التكلفة باستعمال العلاقة التالية[4]:

أ- إذا كانت المؤسسة صناعية فإن:

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتوج النهائي المباع + مصاريف التوزيع.

ب- إذا كانت المؤسسة تجارية فإن :

سعر التكلفة = تكلفة شراء السلع المباعة + مصاريف التوزيع.

1- د/ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف. الدار الجامعية للنشر ،الإسكندرية. 2003. ص 13.
2- Elie Cohen , Dictionnaire de gestion, casbah éditions, Alger, 1998, pp 85-86.
3- J.Margerin, op. cit. pp 15-16
4- Beatrice et Francis grand guillot, Comptabilité analytique , 4éme édition , gualino , Paris , 2001 p 77

هذا و تجدر الإشارة إلى أنه يوجد تداخل بين مفهوم التكلفة و مفهوم القيمة حيث أن طبيعة التداخل بين القيمة و التكلفة تأتي من الاعتقاد السائد لدى البعض، و الذي يرى أنه كلما كانت تكلفة السلعة أو الخدمة مرتفعة كلما زادت قيمتها. و عموما تحمل القيمة في جوهرها مفهوما معنويا يتعلق بتحديد ما يستحقه الشيء و ذلك من حيث القدر أو مدى الأهمية، فمنفعة الشيء أو قدرته الذاتية على الإشباع هي أساس قيمته.

أما تكلفة الشيء فهي ليست مقياسا دقيقا لقيمته لأنها قد تتساوى هذه الأخيرة مع التكلفة و قد تنقص عنها أو تزيد تبعا لمدى دقة توقع هذه القيم. و على أي حال فالتكلفة مهمة بصورة أساسية لتقريب القيمة العادلة لتاريخ الإكتساب.

I. 2 أهمية تواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الحديثة :

إذا كان تواجد نظام للمحاسبة المالية في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمرا إلزاميا بحكم القانون فإن الأمر يختلف بالنسبة لتواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسة[1] الذي يبقى أمرا إختياريا يتوقف على مدى تقدير إدارة المؤسسة بأهمية وجود هذا النظام فيها.

إن الحديث السابق كان صحيحا و مقبولا في وقت لم تصل إليه التطورات و التغيرات في بيئة الأعمال إلى قمة الإثارة، مما أدى إلى ظهور أفكار و مفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الحديثة ضرورة لا مفر منها[2]، و ذلك نظرا لتزايد أهميته في الوقت الحاضر و تصاعد الدور الذي يمكن أن يؤديه في الوحدة الاقتصادية، إذ تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات و المعلومات اللازمة للعملية الإدارية، سواءا في مجال

1- J.M. Auriac, H.Bougault,l économie d entreprise 2ème édition, Editions casteilla , paris 1994 , p 54.

2 - د/ أحمد نور، د/ حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية. الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2002-2003، ص 22.

التخطيط أو مجال الرقابة أو اتخاذ القرارات حتى تستطيع المؤسسة البقاء في السوق و الاستمرار في المنافسة و رفع معدلات الربحية التي تحققها.

I. 2. 1 مفهوم محاسبة التكاليف:

إن مفهوم محاسبة التكاليف يختلف من حيث و جهتي النظر التاليتين :

- وجهة النظر الأولى تدعو إلى التمييز بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية و تعتبر محاسبة التكاليف وسيلة لتحديد تكلفة الوحدات المنتجة و الاهتمام بدراسة معاني التكلفة و نظرياتها المختلفة، بينما تعتبر المحاسبة الإدارية أنها تسعى إلى مساعدة المستويات الإدارية في اتخاذ قراراتها ووضع خططها بناءا على أسس علمية يوفرها المحاسب المالي أو محاسب التكاليف[1].

- أما وجهة النظر الثانية فهي لا تضع حدا فاصلا بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية و تعتبر وجهة النظر الثانية هي الأكثر شيوعا والأكثر قبولا، حيث يرى HORNGREN أن محاسبة التكاليف تهدف إلى تجميع و توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بأنواعها و التي تتعلق بمختلف المجالات بدءا بالعمليات المتكررة (الروتينية) إلى اتخاذ القرارات الإستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمنشأة، فضلا على أنها تساعد على سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية من مستثمرين و مقرضين و جهات حكومية. ...الخ[2]، و بهذا المعنى فإن محاسبة التكاليف تتمثل في المحاسبة الإدارية بالإضافة إلى جزء من المحاسبة المالية و ذلك بمقدار ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات تساعد على إستيفاء متطلبات التقرير الخارجي.

---

1 - عاطف الأخرس و آخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الأهلية للنشر و التوزيع ، عمان، 1991، ص 7.

2- Horngren. C.T , cost accounting, A managerial Emphasis, prentice , Hall , 1996. p5

و لقد أصبحت في السنوات الأخيرة التفرقة بين مهام محاسب التكاليف و المحاسب الإداري تفرقة واهية حيث وصلنا إلى نقطة لا يوجد فيها خط واضح بينهما[1] و أصبح عادة ما يطلق على محاسبة التكاليف الحديثة المحاسبة الإدارية أو محاسبة التسيير (Management accounting) وذلك نظرا :

- للعلاقة المتداخلة بين عملية تجميع و تخصيص و تحليل واستخدام بيانات التكاليف.
- لأن محاسب التكاليف يتخذ من المدير مستخدما أساسيا للمعلومات المحاسبية التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف.

و إذا كان مدير اليوم قد أصبح لديه إحساس و إدراك متزايد بأهمية النوعية أو الجودة و التوقيت المناسب للسلعة أو الخدمة المقدمة لعملائه فإن المحاسب الذي يعمل مع هذا المدير قد أصبح هو الآخر لديه حساسية و تفهما متزايدا لأهمية جودة و منفعة المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل هذا المدير وضرورة تقديمهاله في الوقت المناسب، وهذا ما يعني أخذ وجهة نظر العميل عند تصميم النظام المحاسبي[2].

بعد التعرض لمفهوم محاسبة التكاليف و علاقة هذا المفهوم بالمحاسبة الإدارية سوف نتطرق إلى تعريف محاسبة التكاليف.

I. 2. 2 تعريف محاسبة التكاليف :

تعد محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات و أهداف محددة، وأهميتها تكمن في كونها تعتبر نظاما منهجيا متكاملا قادرا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية و التي تتسم بالصحة و الدقة والملائمة و التوقيت المناسب و ذلك لمساعدة الإدارة على إتخاذ قراراتها و رسم سياساتها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة و الفعالية.

---

1 - د/ محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف. مؤسسة شباب الجامعة. الإسكندرية، 1993. ص 14.

2 - هورنجرن و آخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف - مدخل إداري - ج1، ط2، دار المريخ للنشر، السعودية 2003. ص 18.

و بطبيعة الحال لا يتسع المقام هنا لسرد كل التعريفات لمحاسبة التكاليف التي تعددت واختلفت باختلاف الكتاب و المنظرين في هذا المجال، ولهذا سوف نكتفي بتقديم التعريفات الآتية و التي تفي بغرض الدراسة هنا.

يمكن تعريف محاسبة التكاليف كطريقة لمعالجة المعطيات لتحقيق الأهداف الآتية[1]:

- معرفة تكاليف مختلف الوظائف أو الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.
- تحديد أسس التقييم لبعض عناصر ميزانية المؤسسة.
- تفسير نتائج حساب تكلفة المنتوج (سلعة أو خدمة) لمقارنتها بأسعار البيع.
- و ضع تقديرات لمصاريف و ميزانيات الاستغلال.
- تفسير الانحرافات.

هذا و قد عرفها البعض أنها (عملية تحديد و قياس و تسجيل و تحليل وتبويب و توزيع البيانات التكاليفية و ذلك لتخطيط و رقابة و ترشيد قرارات الإدارة)[2].

و بناءا على ما تقدم نخلص إلى القول أن محاسبة التكاليف هي نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع و قياس بيانات خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة الإنتاجية و تشغيلها وفقا لقواعد و مفاهيم محددة، و ذلك بغرض تحديد تكلفة مخرجات هذه الأنشطة الإنتاجية سواءا كانت في شكلها الوسيط أو النهائي من أجل إستخدام هذه البيانات التكاليفية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

ومن التعريف السابق يمكن استخلاص النقاط التالية :

- أن محاسبة التكاليف هي نظام يهتم بتشغيل بيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات.

---

1 - Serge Evraert , Christian Prat. dit Hauret. comptabilité cours & application. librairie vuibert ,2 ème édition. Paris. 1999. p 284.

2- A. Burlaud et C. Simon , comptabilité de gestion. librairie vuibert. Paris. 1993. pp 431-432.

- إن محاسبة التكاليف تختص بتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها المختلفة قبل اكتمالها أو بعد إكتمالها.
- أن تشغيل نظام محاسبة التكاليف تحكمه مجموعة من النظريات و المبادئ و الأساليب و الإجراءات والقواعد المتخصصة، بمعنى أنه يستخدم المنهج العلمي في جمع و تحليل و تفسير البيانات و إعداد مخرجات النظام[1].
- أن محاسبة التكاليف صالحة للتطبيق في الأنشطة الصناعية و التجارية و الخدمية و الزراعية وغيرها من المؤسسات .
- أن مخرجات نظام محاسبة التكاليف من تقارير و معلومات تكاليفية تساعد في رسم الخطط والسياسات واتخاذ القرارات التي تعتبر جوهر العملية الإدارية.

I- 2. 3 أهداف محاسبة التكاليف الحديثة :

إذا كان نظام محاسبة التكاليف المطبق فعلا في المؤسسة على درجة عالية من الكفاءة و الفعالية فإنه سوف يوفر تدفق المعلومات في الوقت المناسب و بشكل مستمر لكافة المستويات الإدارية حيث تستخدم هذه المعلومات لتحقيق أهداف مختلفة نذكرها كما يلي :

1 - قياس و تحديد سعر التكلفة للوحدات المنتجة، حيث يساعد تحديد هذه التكلفة الفعلية في[2]:

- حساب تكلفة البضاعة المباعة.
- توفير الأساس السليم لتقييم وحدات الإنتاج التام ووحدات الإنتاج غير التام في آخر الفترة المالية و ذلك لغرض الإعداد الصحيح لنتائج الأعمال و القوائم المالية.

---

1 - د/ احمد حلمي جمعة و آخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للنشر و التوزيع ،ط1، 1999، ص 13.

2- Elie Cohen , OP. cit. p 72.

❖ تحديد سعر البيع للوحدة و بالتالي تحديد هامش الربح.

2 - إحكام الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج و متابعتها على مستوى الإشراف و المسؤولية.

3 - ترشيد القرارات الإدارية و مساعدتها في رسم السياسات.

4 - مساعدة الإدارة في تحديد التكاليف المستقبلية و إعداد الموازنات التقديرية.

5 - تقييم أداء الأفراد و الأقسام و الأنشطة و تحسين خطط الحوافز[1].

II. تصميم نظام معلومات التكاليف :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من أهم نظم المعلومات التي تعمل في أية مؤسسة تنشط في مجال الأعمال، كما يعتبر النظام الرئيسي الجدير بالثقة لتقديمه معلومات كمية و ضرورية لمساعدة المسيرين في القيام بوظائفهم الأساسية.

فنظام المعلومات المحاسبي النموذجي هو ذلك النظام الذي يوفر تدفقا للمعلومات في الوقت المناسب و بشكل مستمر لكافة المستويات الإدارية في المؤسسة حيث أن هذا النظام لا يقتصر على تواجد دورة مستندية و سجلات للتكاليف فقط بل يرتكز على مجموعة من الأسس و المبادئ التي تساعد على تقديم بيانات و معلومات تستخدم إداريا لتحقيق أهداف مختلفة. و لأنه في الحقيقة لا يوجد نظام تكاليفي تفصيلي يصمم بحيث يصلح للتطبيق على جميع أنواع المؤسسات فإنه يتم تصميم النظام بحيث يطبق على مؤسسة معينة بالذات أو على مجموعة مؤسسات تربطها ظروف بيئية واحدة.

II.1 تعريف نظام معلومات التكاليف :

قبل التطرق لتعريف نظام معلومات التكاليف سوف نتناول أولا تعريف النظام و ذلك لأهمية هذا المصطلح.

---

1 - محمد سامي راضي، مرجع سابق. ص 16.

يعرف النظام " Système " أنه (وحدة مكونة من أنظمة فرعية متداخلة تهدف جميعها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف بفعالية و كفاءة عالية من خلال توفير المعلومات الملائمة و المناسبة لكافة الوحدات الإدارية المتواجدة بالمنشأة)[1].

و هناك من يعرفه أنه (مجموعة من العناصر التي تتكامل لتحقيق غرض أو هدف مشترك)[2].

أما محمد قاسم القريوتي فقد عرفه أنه (عبارة عن مجموعة من الأجزاء أو الأنظمة الفرعية "sub- systèmes" المترابطة و المتكاملة و التي تشكل في مجموعها، كلا متكاملا و أنه يختلف في مواصفاته عن مواصفات مكوناته)[3].

كما عرف كل من O'donnell et koontz النظام أنه (مجموعة من العناصر المترابطة مع بعضهاو المشكلة كلا متكاملا يسعى لتحقيق هدف معين)[4].

ومما تقدم نخلص إلى أن: النظام هو مجموعة من الأنظمة الفرعية التي توجد على مستوى تحتي أقل من مستوى النظام الأول و التي تعمل مع بعضها البعض بصورة تفاعلية و متكاملة و بتأثير متبادل وذلك من أجل تحقيق هدف محدد أو مجموعة من الأهداف بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، ويمكن أن تكون هذه الأنظمة الفرعية عناصر مادية أو غير مادية. و عليه فإن

---

1 - ستيفن. أ. موسكوف، مارك جيمس سيمكن، ترجمة: د/ كمال الدين سعيد، د/ أحمد حامد حجاج، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، مفاهيم و تطبيقات، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية 2002. ص21.

2 - ريموند مكليود، ترجمة د/ سرور علي إبراهيم سرور، نظم المعلومات الإدارية. دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2000. ص 66.

3 - د/ محمد قاسم القريوتي، نظرية المنظمة و التنظيم، دار وائل للنشر، ط1، عمان – الأردن، 2000. ص. 53.

4 - H.koontz et C.O' donnell, management principes et méthode de gestion , Mc Graw , Hill , Canada. 1980. p 10.

النظام بهذا المعنى ليس بنظرية ثابتة بل هو اتجاه أو سبيل لمواجهة قضية محددة أو مشكلة معينة.

يوجد العديد من أنواع الأنظمة التي تختلف باختلاف معايير التصنيف و من بينها نذكر أهم نظامين و هما: النظام المغلق و النظام المفتوح، وقد جاء هذا التصنيف حسب معيار الإتصال (التأثر أو عدم التأثر) بالبيئة التي يعمل بها النظام حيث نجد أن :

- النظام المغلق: هو ذلك النظام الذي لا يؤثر و لا يتأثر بالمحيط الذي يعمل فيه.
- النظام المفتوح: هو ذلك النظام الذي يؤثر و يتأثر بالمحيط الذي يعمل فيه، و هنا تظهر أهمية التغذية المرتجعة « Feed - Back ».

إن البيئة الداخلية للمؤسسة تشتمل على الأقسام و الإدارات المتعددة التي تتظافر جهودها جميعا لتحقيق الأهداف العامة للنظام الكلي الذي هو المؤسسة في الحقيقة، حيث يقوم كل قسم و الذي يعد بمثابة نظام فرعي بتحقيق الأهداف الخاصة به في ضوء الأهداف العامة للمؤسسة، و من أجل الوصول إلى هذه الغاية لابد من وجود إتصال و تفاعل بين الأقسام المختلفة. و منه فإنه يتبين لنا أن منهج النظم قد أصبح مثيل فلسفة شاملة و أسلوبا عصريا في التحليل و التفكير و ذلك لما يحمله من قيمة عالية و فائدة عظيمة للمسير في المؤسسة و من بين هذه الفوائد نذكر[1]:

- منع المدير من الضياع في تعقيد الهيكل التنظيمي و تفاصيل العمل.
- إدراك ضرورة وجود أهداف جيدة.
- التركيز على أهمية عمل كل أجزاء المنظمة مع بعضها البعض.
- إعطاء قيمة مرتفعة لمعلومات التغذية المرتجعة.
- التعرف على تفاعلات المؤسسة مع المحيط الخارجي.

---

1 - ريموند مكليود، مرجع سابق، ص ص 5- 6

و الآن بعد تعريف النظام ننتقل إلى تعريف نظام معلومات التكاليف كنظام فرعي من النظام الكلي للمؤسسة حيث يعتبره الكثير أنه أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية وهذا يعني أنه الأداة القادرة على توليد المعرفة المتعلقة بالوحدات الإقتصادية طبقا لاحتياجات محددة ومعروفة لدى مصممي هذا النظام[1].

هذا ويعرف نظام معلومات التكاليف أنه (عبارة عن طرق و أساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية و الخدمية و حركاتها في ضوء مجموعة قواعد و مبادئ متعارف عليها للتسجيل و التبويب و التحليل و التحميل. ...الخ بهدف تقديم تقارير دورية و ملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق أهداف القياس و الرقابة واتخاذ القرارات[2].

و يعرفه رضوان محمد العناتي أنه (مجموعة من المقومات و الأجزاء المترابطة و التي تسعى لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف) [3].

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام معلومات التكاليف عبارة عن مجموعة من المستندات و الدفاتر و السجلات التي يتم استخدامها معا بطريقة منظمة لتسجيل و تحليل و تفسير عناصر التكاليف المختلفة في المؤسسة طبقا لمبادئ و أسس علمية محددة ويتم بعدها عرض النتائج في شكل قوائم ترفع للإدارة دوريا لغرض اتخاذ القرارات التخطيطية و الرقابية.

---

1 - د/ احمد حلمي جمعة و آخرون، مرجع سابق، ص 6.

2- المرجع نفسه، ص 4

3- رضوان محمد العناتي ، محاسبة التكاليف. دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع، عمان – الأردن. 2000، ص 21.

II .2 مكونات نظام معلومات التكاليف وإعتبارات تصميمه:

II.2. 1 مكونات نظام معلومات التكاليف:

يتكون نظام معلومات التكاليف من العناصر التالية[1]:

1 - مدخلات النظام: تتمثل مدخلات نظام التكاليف في الأحداث الإقتصادية التي تقع داخل المؤسسة، وبهذا فهي المصدر الرئيسي للمعلومات الخام التي يتم تنقيتها و تشغيلها و تبويبها. و لكي تكون مدخلات النظام مناسبة ينبغي أن تتصف بما يلي :

- ❖ القابلية للقياس.
- ❖ الموضوعية.
- ❖ الصلاحية.

هذا فضلا عن مراعاة أهمية توفر الأفراد ذوي الخبرة المتخصصة في مجال تجميع البيانات بالنوعية و القدر المطلوبين.

2 - المعالجة أو تشغيل النظام: تتأثر عمليات تشغيل البيانات بمدخلات نظام التكاليف و احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة للتخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات، كما تخضع هذه المدخلات للظروف المحيطة التي تتسم بالتغير و الديناميكية (الحركية) المستمرة. و يتضمن التشغيل كل ما يتعلق بالعمليات المحاسبية الواردة بالمستندات وإثباتها و تبويبها و تحليلها في الدفاتر و السجلات و الكشوف التي تعتبر الأساس في تقديم التقارير المعبرة عن مخرجات النظام.

3 - مخرجات النظام: تختلف المخرجات باختلاف الاحتياجات الإدارية من البيانات و طريقة استخدامها فاستخدام البيانات لغرض قياس التكلفة فقط يختلف عن استخدام البيانات لغرض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات. وتعد التقارير الدورية و الخاصة من أهم مخرجات النظام، إذ عن

---

1 - د/ أحمد حلمي جمعة و آخرون، مرجع سابق. ص 7.

طريقها يتم تبادل المعلومات و الآراء بين المستويات الإدارية في المؤسسة، كما أنه من المهم جدا مراعاة توقيت تقديم التقارير و سرعة عرضها عند وضع النظام.

4 - **التغذية العكسية:** تمثل التغذية العكسية العصب الحساس لأي نظام معلومات، و بدونها يصعب على النظام تحقيق أهدافه بالفعالية و الكفاءة المنشودة و هذا في الحقيقة ما هو إلا انعكاس للمفهوم الرقابي باعتباره هدفا من أهداف دراسة التكاليف. و التغذية العكسية هي مجموعة المعلومات المرتجعة أو المرسلة عكسيا من مستخدمي النظام إلى القائمين على النظام لتصحيح الإنحرافات الحادثة في أنشطة المدخلات، التشغيل و كذا المخرجات.

II. 2. 2 الإعتبارات التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام معلومات التكاليف*:

لا تستقل إدارة التكاليف بمهمة تصميم نظام التكاليف بل من الضروري تشكيل لجنة لتصميم هذا النظام يتضمن ممثلين ذوي خبرة في التكاليف و الحسابات و العمليات الإنتاجية. و قبل تصميم أي نظام لمعلومات التكاليف يجب مراعاة عدة عوامل، خاصة إذا تعلق الأمر بعملية تحسين النظام الحالي و لعل أهم هذه العوامل هي :

❖ **حجم المؤسسة:** يؤثر حجم المؤسسة على اختيار نظام التكاليف المناسب، إذ يختلف النظام التكاليفي المطبق في الوحدات الصغيرة عن ذلك المطبق في

---

* تم إعداد هذا العنصر بالإعتماد على:
1. د/ هاشم أحمد عطية، د/ محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق. ص ص 180- 181.
2. محمد الفيومي محمد، مرجع سابق. ص ص 333- 335.
3. د/ أحمد حلمي جمعة و آخرون، مرجع سابق. ص ص 12- 13.
4. ستيفن أ. موسكوف، مارك جيمس سيمكن، مرجع سابق. ص ص 25- 52.

الوحدات المتوسطة أو الكبيرة و ذلك من ناحية البساطة أو التعقيد، حيث نجد أن الوحدات الكبيرة يتطلب الأمر فيها تصميم أنظمة للتكاليف متقدمة من الناحية الفنية إلى جانب الاستعانة بالأدوات الحديثة و التقارير الإحصائية.

- ❖ **مضمون التكلفة المتبع:** و يقصد به الغرض الذي يرتبط بمدخل تصميم النظام، حيث تختلف أنواع النظم وفقا لنوع النشاط أو طبيعة الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة و كذلك تبعا للعناصر التي تشتمل عليها تكلفة الوحدة المنتجة فضلا عن اختلاف معظم التكاليف حسب طبيعة بيانات التكلفة التي يتم التعامل معها من حيث توقيت حدوثها.
- ❖ **إمكانيات و احتياجات المؤسسة من الخبرات و المهارات:** إن تصميم نظام التكاليف داخل المؤسسة فضلا عن تشغيله يحتاج إلى خبرات و مهارات خاصة و قد تلجأ الإدارة إلى البحث عن أفراد ذوي كفاءات عالية من خارج المؤسسة لعدم توفر هذه المهارات داخلها بالمستوى المطلوب و اللازم.
- ❖ **الموارد اللازمة لتشغيل النظام الجديد:** إن إمداد إدارة التكاليف بالأدوات المكتبية و النظم الحاسوبية التي تساعد في عملية الضبط عند تجميع البيانات و تحليلها له مزايا يمكن تتبعها و قياسها وذلك لمساعدتها على تقديم بيانات تتسم بالسرعة و الدقة مع مراعاة أن التشغيل الإلكتروني للبيانات غالبا ما يتكلف نفقات رأسمالية باهضة.
- ❖ **تحديد الفترة التكاليفية:** و هي الفترة التي تقدم عنها البيانات التكاليفية و التي تكون مرتبطة بطول دورة الإنتاج و الإعتبار العام في مجال تحديد فترة التكاليف هو ألا تكون الفترة أقصر من الفترة اللازمة التي يتطلبها تشكيل المنتج النهائي، و بالتالي نجد أن الفترة التكاليفية تختلف عن السنة المالية إذ تنقسم هذه الأخيرة إلى عدة فترات تكاليفية.
- ❖ **دعم إدارة المؤسسة وارتباطها بعملية التصميم:** يعتبر نظام المعلومات أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية و ينحصر الفرق بينهما في أن

الأول يختص بالبيانات و المعلومات المحاسبية بينما يختص الثاني بكافة البيانات و المعلومات التي تؤثر في نشاط المؤسسة. و لما كانت المهام الإدارية الأساسية و على الأخص منها التخطيطية تتعلق بالمستقبل بكل تحدياته المستهدفة، فإن موقع نظام معلومات المحاسبة ولا سيما التكاليفية منها في إطار أنظمة المعلومات هو موقع بالغ الأهمية لما يوفره هذا النظام من معلومات وقتية و ملائمة تساعد الإدارة في القيام بمهامها و إستراتيجياتها وخططها .

و لهذا السبب يجب ارتباط و اشتراك الإدارة في عمليات تصميم و تشغيل النظام التكاليفي و لا سيما الإدارة التنفيذية المسؤولة على رقابة التكاليف و الإنتاج و الأرباح في المؤسسة.

- **المرونة و التكيف مع تطورات الأنشطة:** إن متابعة التطورات الحادثة على مستوى الأنشطة و عدد العمليات في المجالات الإنتاجية و التسويقية و الإدارية يسمح بتعديل النظام بكيفية مستمرة حتى يكون متصفا بالمرونة و الملائمة مع تطورات المحيط الداخلي و الخارجي.
- **الوضوح و الملائمة:** يجب أن يتصف النظام التكاليفي عند تصميمه بالوضوح و السهولة لضمان الفهم الكامل من جانب العاملين بإدارة محاسبة التكاليف، كما أنه يجب أن يتصف بالملائمة مع المستوى الإداري الذي يقدم له التقارير من حيث التفصيل و الإجمال.
- **العوامل السلوكية و النفسية للأفراد داخل المؤسسة:** إن كل العوامل السابقة الذكر تساعد على تصميم نظم سليمة و صحيحة، إلا أن التطور و التقدم في أنظمة المؤسسات المعاصرة خلق أنواعا من الصعوبات التي لم تبق العبرة لمواجهتها بتصميم نظم سليمة و صحيحة، بل تعدى الأمر إلى مدى قبول هذه الأنظمة من قبل الأفراد في المؤسسة عند تطبيقها. فالمحاسب اليوم أصبح لزاما عليه أن يأخذ بعين الإعتبار العوامل السلوكية والنفسية للأفراد أثناء

أداء عملهم، فبعض الأفراد سيرفضون التعديلات المحققة في النظام بالرغم من أنها تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

و من أجل تجاوز هذه الحالة من عدم الرضا يجب تشجيع الموظفين على المشاركة في خطوات دراسة النظام و تقديم مقترحاتهم فيما يتعلق باختصاصاتهم و مسؤوليات عملهم مما يسهل تنفيذ تلك التعديلات التي يساهم في إحداثها هؤلاء المسؤولين.

❖ **مدخل تكلفة /عائد نظام معلومات التكاليف:** يقوم مصمم نظام التكاليف بتوضيح إقتصادية النظام و ذلك بالتعرف على المفردات التالية :

- تكلفة تصميم النظام و تكاليف التطبيق.
- العائد من وجود النظام و يتمثل أساسا في مجموعة المنافع المرجوة من تطبيق النظام.

فعند تصميم نظام معلومات التكاليف يجب دراسة جدوى هذا النظام أولا و ذلك لتحقيق العلاقة بين العائد المتوخى من تطبيق هذا النظام و بين تكاليف تشغيله، و يعد هذا المعيار من أهم المعايير للاختيار بين النظم و الطرق المحاسبية البديلة، و الإدارة حريصة على اختيار النظام الذي تكون منافعه المتوقعة تفوق تكاليفه المتوقعة.

و تتضمن تكلفة الحصول على نظام محاسبي جديد تكاليف تدريب و تعليم مستخدمي هذا النظام بالإضافة إلى تكاليف شراء هذا النظام الجديد فضلا عن تكلفة الوقت المستغرق - لإقتناع الأفراد الذين لديهم قدرا كافيا من الرضا بالنظام القديم – في تطبيق النظام و شرح منافعه، و مهما تعددت أشكال هذه المنافع فإنه يمكن تلخيصها في صورة مجموعة القرارات التي يمكن أن تنتج عن تطبيق النظام الجديد و التي تساهم في تحقيق الأهداف المسطرة بأكبر قدر من الكفاءة و الفعالية.

غير أن قياس هذه المنافع و التكاليف ليس بالأمر الهين مما يدفع للاعتقاد أن هذا المدخل نظري أكثر منه مرشد عملي و مع هذا فإنه يوفر نقطة

بداية لتحليل الكثير من المشاكل و القضايا المحاسبية بصورة أكثر كفاءة و فعالية.

II. 3 أنواع المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي للتكاليف[1]:

نظرا لأن نظام محاسبة التكاليف يمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المختلفة اللازمة لقيام الإدارة باتخاذ القرارات في ظل البيئة الراهنة للإنتاج و المتسمة بالتطور و التعقيد و اشتداد المنافسة، كان على محاسبة التكاليف أن تركز على هذه المهمة بغية تقديم المعلومات الملائمة الداعمة للنشاط الإداري على اختلاف مستوياته و عموما يوجد ثلاثة أنواع من المعلومات تخدم كل منها غرضا معينا و هي :

1 - **معلومات تقدير الأداء:** حيث تمكن هذه المعلومات جميع الجهات الداخلية و الخارجية على تقييم الأداء الوظيفي داخل الشركة.

2 - **معلومات توجيه الإنتباه:** حيث تساعد هذه المعلومات كافة المستويات الإدارية على التركيز على المشاكل التشغيلية ونواحي القصور و عدم الكفاءة، فضلا عن إلقاء الضوء على مجالات التحسين و فرص التطوير.

3 - **معلومات حل المشاكل:** حيث تساعد هذه المعلومات على التلخيص الكمي للمزايا النسبية للمناهج المختلفة للعمل أو القرارات البديلة من خلال التحليل المقارن و إيجاد أفضل بديل يحقق أهداف المؤسسة و غالبا ما ترتبط هذه المعلومات بحل المشاكل غير الروتينية.

غير أن إنتاج المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات تحكمها قواعد ضرورية نذكرها كالآتي:

1. **كفاءة وحسن اختيار المدخلات من البيانات:** تمثل البيانات المادة الخام اللازمة لإنتاج المعلومات، و تعتمد هذه الأخيرة في جودتها و فعاليتها

---

1 - محمد سامي راضي، مرجع سابق. ص ص 37- 38.

وموضوعيتها و دقتها على جودة و فعالية و موضوعية و دقة البيانات المستخدمة في إنتاجها.

و عموما من أجل تحقيق الكفاءة و الفعالية للبيانات المطلوبة يلزم مراعاة النواحي التالية :

- الدقة في إختيار نوعية البيانات و بالقدر الكافي و حسن اختيار مصادرها الداخلية و الخارجية بما يتوافر فيه شرط الموثوقية و الإقتصادية.
- تحقيق الرقابة على المدخلات من البيانات و اختبارها في مرحلة مبكرة من مراحل معالجتها لما يحقق مزايا مثل تأكيد الصحة Validity و الدقة Accuracy و الشمولية Completness.

2. **تدعيم أساليب الرقابة على عمليات معالجة البيانات:** إن مرحلة تشغيل البيانات تهدف إلى استقبال هذه الأخيرة من مصادرها المختلفة كمدخلات و معالجتها يدويا أو آليا أو إلكترونيا لتحويلها إلى معلومات كمخرجات، و لأهمية هذه المرحلة في إنتاج المعلومات ينبغي وضع خطواتها تحت المراقبة الدقيقة و المتابعة المستمرة لضمان صيانة المعلومات المنتجة، وهذه المراقبة وقائية أكثر منها رقابة بالتغذية المرتجعة كما أن تصميم أساليب الرقابة على العمليات واستخدامها يختلف من مؤسسة لأخرى وفقا لحجمها و طبيعة نشاطها و أسس نظام معلوماتها.

3. **تدعيم أساليب الرقابة على المخرجات:** تهدف هذه المرحلة إلى تأكيد دقة مخرجات عمليات معالجة البيانات، مثل قوائم الحسابات أو التقارير، كما تهتم هذه الأساليب أيضا بعملية معالجة البيانات نفسها عند نقلها إلى إحدى وسائل التخزين لتوصيلها إلى المستخدم.

III. تبويبات التكاليف:

حتى تستفيد الإدارة من بيانات التكاليف في تحقيق أهدافها سيكون من الضروري تبويب التكاليف بطريقة تلائم الغرض الذي تستخدم فيه من أجل استخلاص المؤشرات اللازمة لتقييم أداء أنشطتها المختلفة، و هذا تطبيقا للمفهوم الذي سبق التنويه إليه وهو تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة.

إن الطريقة التي تبوب بها التكاليف تستند إلى بعض العوامل منها[1]:

- طبيعة نشاط المؤسسة: صناعية أو إدارية أو خدمية.
- النظام أو المخطط المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة.

و سوف يكون التركيز على المؤسسة الصناعية في دراستنا مع مراعاة أن الصناعة مصطلح و اسع و ذلك لأن التكاليف التي تدخل تحت عنوان تكاليف الصنع أو الإنتاج تستخدم على نطاق واسع بما في ذلك بعض الأنشطة الخدمية كمحلات بيع الوجبات السريعة مثلا[2]، و قبل عرض الأسس المختلفة لتبويب التكاليف نشير إلى أن التبويب العام للتكاليف يقتضي تقسيمها إلى مجموعتين أساسيتين و هما :

- تكاليف صناعية
- تكاليف غير صناعية

التكاليف الصناعية: إن تكاليف أي منتج صناعي يتكون من ثلاثة عناصر أساسية وهي[3]:

- ❖ تكلفة الموارد المباشرة.
- ❖ تكلفة العمل المباشر.

---

1 - Jean Lochard , la comptabilité analytique ou la comptabilité de responsabilité , d' organisation paris, 1998. p 86

2- ري اتش جارسون، إيريك نوريس، ترجمة د/ محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الإدارية. دار المريخ للنشر، السعودية، 2002. ص 44.

3- Lawerence Lvance , theory and technique of cost accounting , by Holt Rinchart and Winston. INC, USA. 1992 , PP 15-16.

❖ تكاليف صناعية غير مباشرة.

التكاليف غير الصناعية : و هي على جانب كبير من الأهمية لأنها تتضمن تكاليف الأنشطة اللازمة لتلبية طلبيات العميل و تحقيق الإتصال بين المنتج و المستهلك الذي أصبح بؤرة النشاط الاقتصادي. و تشمل هذه التكاليف على:

❖ تكاليف التسويق أو البيع: مثل تكاليف الإعلان، النقل، مرتبات رجال البيع....الخ.

❖ التكاليف الإدارية: مثل تكاليف المسيرين و المنظمين و كافة الأعمال المكتبية التي لا تعتبر منطقيا من تكاليف البيع أو الإنتاج.

و تبوب التكاليف السابقة الذكر مجتمعة وفق الأسس التالية:

III. 1 التبويبات التقليدية :

III. 1. 1 حسب علاقتها بأغراض التكلفة أو وحدات الإنتاج:

تبوب التكاليف حسب هذا الأساس إلى: التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة.

إن هذا التبويب يكون دون معنى، إلا إذا حددنا أولا أغراض أو وحدات حساب التكلفة، حيث يتم تعريف غرض التكلفة على أنه (أي شئ نرغب في تحديد تكاليفه بشكل منفصل و الذي يمكن أن يتمثل في سلعة أو خدمة أو عميل أو قسم أو نشاط أو مناطق بيع، ويتم اختيار أغراض التكلفة المناسبة على أساس ما يخدم القرارات الإدارية)[1]:

1. **التكاليف المباشرة**: هي تلك التكاليف التي يتم ربطها بغرض التكلفة و من ثم تتبعها له بطريقة ممكنة اقتصاديا، و تتكون التكاليف المباشرة عموما من :

1- هورنجرن تشارلز و آخرون، مرجع سابق. ص 52.

❖ المواد المباشرة: وهي كافة المواد الخام و المستلزمات الضرورية و المرتبطة بالمنتوج النهائي بصفة مباشرة حيث يمكن تحميلها للوحدات بشكل مادي و واضح.

❖ الأجور المباشرة: وهي تكلفة اليد العاملة التي ساهمت بشكل مباشر في إنتاج وحدات منتج معين، حيث يمكن تتبع تكلفة العمل بشكل واضح لغرض التكلفة.

و قد أطلق HORNGREN على إجمالي المواد المباشرة و الأجور المباشرة مصطلح التكاليف الهندسية حيث عرفها أنها تلك التكاليف التي تنتج من علاقات السبب - النتيجة واضحة و صريحة بين المدخلات و المخرجات[1].

2. التكاليف غير المباشرة: و هي مجموعة التكاليف الأخرى ما عدا المواد المباشرة والأجور التي ترتبط بعملية الإنتاج ككل و ليس بغرض أو وحدة تكلفة معينة بذاتها إذ أنه لا يمكن تتبعها اقتصاديا و لهذا يتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات بالإعتماد على أسس معينة[2]، و تقسم التكاليف غير المباشرة إلى ما يلي:

❖ مواد غير مباشرة: و هي تلك المواد التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لمنتوج بحد ذاته بشكل واضح و دقيق و إنما هي مشتركة بين أكثر من منتوج.

❖ أجور غير مباشرة: و هي الأجور التي لا يمكن تخصيصها بشكل مباشر على الوحدات المنتجة دون الحاجة إلى استخدام معدلات تحميل و أسس و معايير تقريبية مختلفة، على اعتبار أن هذه الأجور تخص الإنتاج بأجمعه مثل أجور المشرفين، مراقبين فنيين، رواتب المسيرين، أجور عمال الصيانة أجور مهندسي الإنتاج ،....الخ.

1 - مرجع السابق، ص 731.

2 - Yves de rongé , Encyclopédie de comptabilité , contrôle de gestion et audit édition Economica , paris, 2000 , p 560.

❖ **تكاليف غير مباشرة أخرى**: و هي باقي عناصر التكاليف التي لا تتضمن المجموعات السابقة كالإهتلاكات و نفقات الإضاءة و الإيجار و التأمينات. ...الخ.

و الجدير بالذكر أنه مع التقدم الكبير في أساليب و طرق الإنتاج و زيادة استخدام تقنيات الإنتاج المتطورة والمعقدة ازدادت التكاليف الصناعية غير المباشرة بدرجة كبيرة فضلا عن ظهور أنواع جديدة منها كمسبب آخر لزيادة هذا البند من التكاليف كزيادة مبالغ الإهتلاكات عن الآلات و المعدات التي اقتنيت نتيجة التطور التقني، و أمام هذا الارتفاع في التكاليف غير المباشرة و نتيجة لتعقد العمليات التصنيعية في ظل السنوات الأخيرة سوف يكون من الصعوبة بمكان رد هذه التكاليف لوحدات المنتج أو أغراض التكلفة. غير أنه من ناحية أخرى تعتبر التكنولوجيا المتاحة حاليا لجمع المعلومات قادرة على التتبع الاقتصادي لبعض عناصر التكاليف لأغراض التكلفة والتي كانت تعالج من قبل أنها تكاليف غير مباشرة.

و لا شك أن هذا أمر يعتبر على جانب من الأهمية لكون أن المسيرين يفضلون اتخاذ قراراتهم على أساس التكاليف المباشرة لأنها أكثر دقة من التكاليف غير المباشرة و هذا ما يعرف بتحليل فعالية التكلفة[1].

III. 2 حسب علاقة سلوكها بمحرك التكلفة أو أساس النشاط[2]:

تبوب التكاليف حسب هذا الأساس إلى تكاليف ثابتة و تكاليف متغيرة و تكاليف مختلطة.

عند تبويب التكاليف حسب أنماط سلوك التكلفة بمحرك التكلفة سوف نكون بحاجة لتحديد الفروض الأساسية التالية:

1- H.koontz et C.O' donnell. Op cit. p119.

2- هورنجرن و آخرون، مرجع سابق. ص 82 .

1. غرض التكلفة: حيث أن نمط سلوك التكلفة سوف يرتبط بأغراض أو وحدات حساب التكلفة مثل وحدات السلع المنتجة، المشاريع، العملاء، العلامة التجارية، الأنشطة ، الأقسام.
2. البعد الزمني: حيث أن نمط سلوك التكلفة سوف يتأثر بالبعد أو الفترة الزمنية للقرار المراد إتخاذه.
3. المدى الملائم: حيث أن نمط سلوك التكلفة سوف يتحدد فقط ضمن نطاق النشاط الذي تكون فيه هناك علاقة محددة و فعالة يعتد بها بين التكلفة ومحرك التكلفة و تكون مستقرة بشكل كاف خلال هذا النطاق[1].

محرك التكلفة أو أساس النشاط:

يعرف Ray Garrison محرك التكلفة « Cost driver » (أنه أساس النشاط و هو مقياس لما يتسبب في حدوث التكاليف) [2].

كما يعرفه Horngren أنه (أي عامل يؤثر في التكلفة فيسبب تغير في إجمالي التكلفة المرتبطة بغرض التكلفة) [3].

ومن خلال هذين التعريفين نستطيع القول أن محرك التكلفة « Cost driver » هو العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف النشاط المتعلقة بغرض التكلفة نحو سلوك معين و ضمن مدى ملائم و خلال فترة معينة من الزمن.

عند اختيار محرك تكلفة معين كأساس لتوجيه تكاليف نشاط معين يجب التحقق من وجود علاقة السبب- النتيجة، لأنها ضرورية لتحديد سلوك التكلفة في ظل الافتراضات السابق الإشارة لها[4]، وقد جرت العادة أن نستخدم

1- ري اتش جارسون، ايريك نوريس، مرجع سابق. ص 282.

2 - ray garrison , managerial accounting,7th ED- business publication. INC. 1997.p 27.

3- هور نجرن و آخرون، مرجع سابق. ص 56.

4 - المرجع نفسه، ص 534.

لفظ حجم الإنتاج أو مستوى النشاط للدلالة على أساس النشاط، إلا أن وحدات قياس الحجم أو مستوى النشاط ليس واحدا بالنسبة لجميع عناصر التكاليف[1].

و من أكثر محركات التكلفة شيوعا، ساعات تشغيل الآلات، عدد الوحدات المنتجة، عدد الوحدات المباعة ووفقا لما تقدم يكون لدينا:

1- **التكاليف الثابتة:** هي تلك التكاليف المتعلقة بغرض تكلفة معين و التي لا تتغير في مجموعها برغم التغير في محرك التكلفة أو أساس النشاط خلال مدى معين و على مدى فترة معينة من الزمن.

و نجد أن نصيب الوحدة من هذه التكاليف الثابتة يتغير في اتجاه عكسي للتغير في مستوى النشاط فكلما زاد مستوى النشاط (مثل عدد الوحدات المنتجة) كلما قل نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة [2] وتتمثل التكاليف الثابتة في عناصر مثل: تكلفة الإيجار، التكاليف الإدارية، تكاليف تسويقية ثابتة التأمينات، الأجور المضمونة....الخ.

و يمكن تقسيم التكاليف الثابتة إلى مجموعتين هما[3]:

أ- **التكاليف الثابتة الإلزامية:** و هي التكاليف الناتجة عن الإستثمارات في المباني و الآلات و المعدات و الهيكل الأساسي للمنظمة و هي ذات طبيعة طويلة الأجل و لا يمكن التخلص منها في الأجل القصير بسبب التأثير الضار و الخطير إما على الربحية أو الأهداف طويلة الأجل للمؤسسة، مثل: مرتبات الإدارة العليا، إهلاك المباني و المعدات، الضريبة العقارية، التأمينات. ..الخ.

ب- **التكاليف الثابتة الإختيارية:** و تعرف بأنها التكاليف الثابتة الخاضعة لتأثير الإدارة في المدى القصير، و تنشأ نتيجة قرارات الإدارة الدورية (السنوية عادة) التي تحدد الحد الأقصى لما يحدث من إنفاق، و ليس لها علاقة سبب –

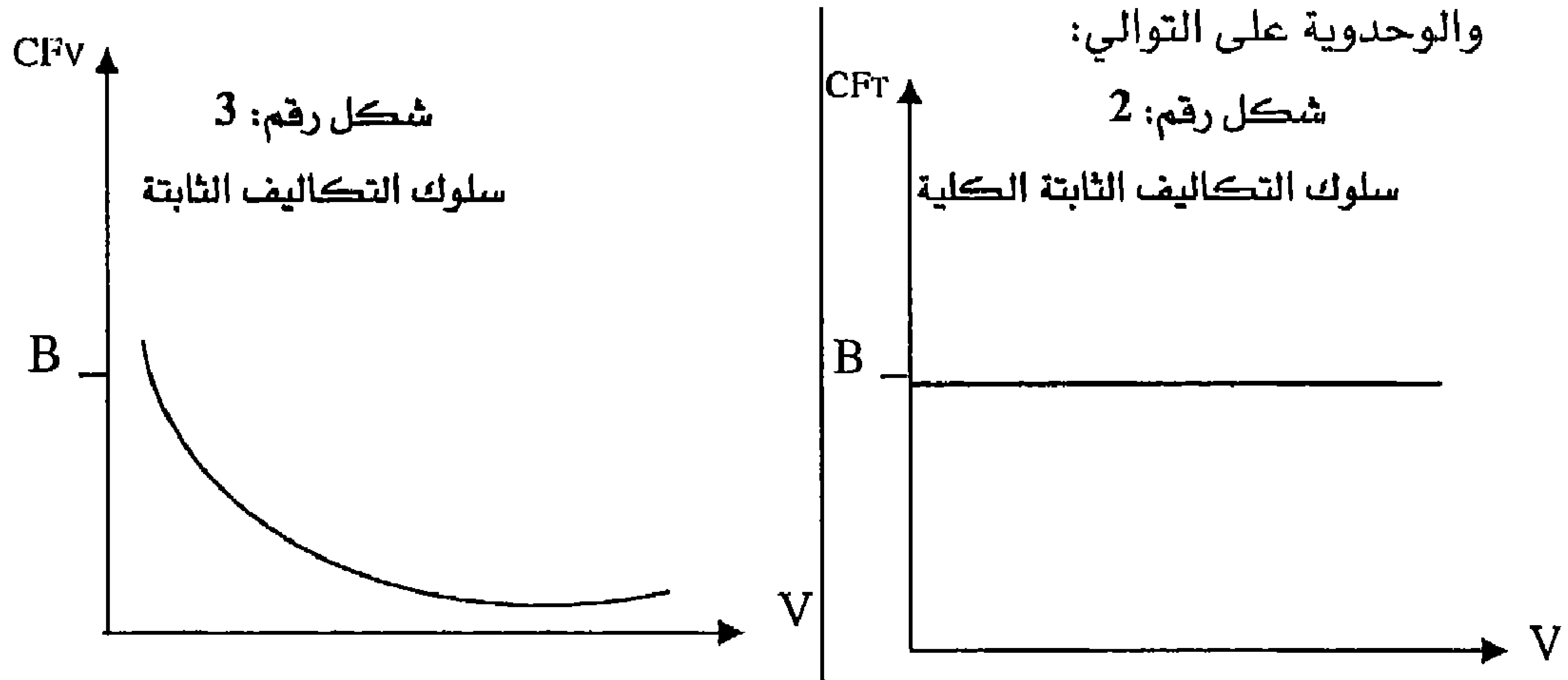
1- د/ احمد نور، مرجع سابق، ص 71.

2- Abd Allah Boughaba, comptabilité analytique d' exploitation, tome2. berti édition, Alger. 1991. p 23.

3- اريك نوريس، ري جارسون، مرجع سابق، ص284.

نتيجة واضحة بين المدخلات و المخرجات مثال ذلك تكاليف الإعلان، العلاقات العامة، تدريب المديرين، التعليم، البحوث و برامج التنمية الإدارية.

و الشكلين رقم 2 و 3 يبينان سلوك التكاليف الثابتة الكلية والوحدوية على التوالي:



حيث: B- حجم التكاليف الثابتة CFV- التكاليف الثابتة الوحدوية

CFt - التكاليف الثابتة الكلية

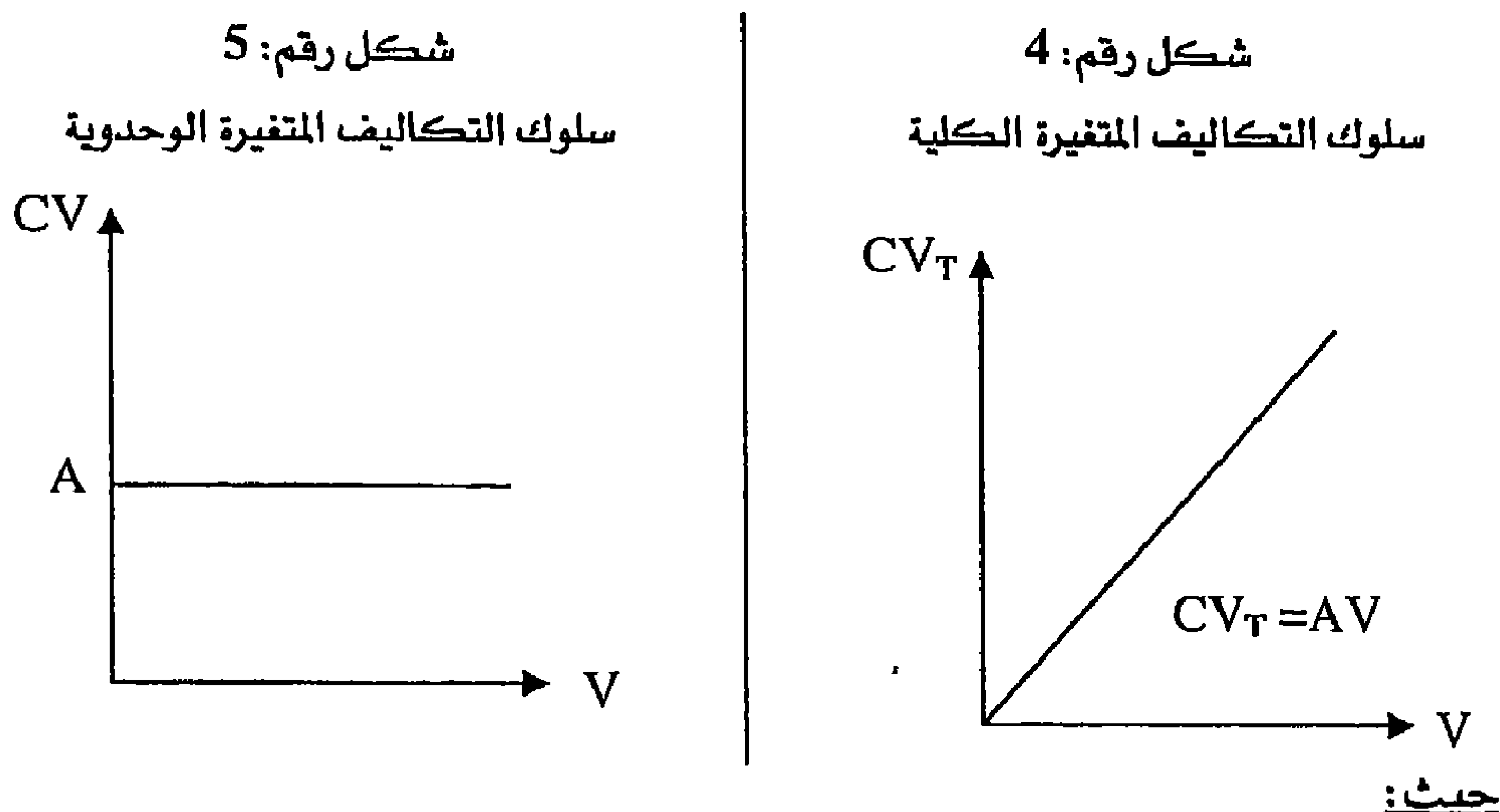
V - عدد الوحدات المنتجة

Source: Yves de Rongé. OP. cit. pp 560 - 565

2- التكاليف المتغيرة: هي تلك التكاليف المتعلقة بغرض تكلفة معين و التي يتغير مجموعها بشكل تناسبي و طردي مع التغير في أساس النشاط [1] و ذلك في ظل مدى ملائم و على مدى زمني معين، مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة كأسعار المواد الأولية، معدل الأجور، مواصفات السلع و الأسلوب الفني للإنتاج و التسويق و أمثلة هذه التكاليف: المواد المباشرة، الأجور المباشرة، التكاليف التسويقية المتغيرة. ....الخ.

1- Henry Court, Geam Leurion, comptabilité analytique et gestion, Tome 1. les éditions faucher, Paris. p 157.

ويبين الشكلان رقم 4 و 5 على الترتيب سلوك التكاليف المتغيرة الكلية و الوحدوية.



حيث:

A- التكلفة المتغيرة للوحدة
CV- التكاليف المتغيرة الوحدوية
V- حجم الوحدات المنتجة
CVT- التكاليف المتغيرة الكلية

Source: Yves de Rongé. OP cit pp 562 - 563

3 - **التكاليف المختلطة أو التكاليف شبه الثابتة و شبه المتغيرة:** قد يصعب في بعض الحالات تقسيم عناصر التكاليف حسب علاقتها بأساس النشاط مثل (عدد الوحدات المنتجة) إلى تكاليف ثابتة و تكاليف متغيرة، وهنا نجد نوعا ثالثا و هو عبارة عن تكاليف ليست ثابتة أو متغيرة كليا فهي تتغير جزئيا مع تغير أساس النشاط و يبقى جزء من تلك التكاليف ثابت حتى مستوى معين من أساس النشاط، ثم يتغير بعد ذلك بالزيادة مع زيادة مستوى أساس النشاط[1] ولغرض التحليل من أجل تحديد سلوك هذه التكاليف يمكن تقسيم التكاليف المختلطة إلى نوعين هما:

1 - عوف محمد الكفراوي، دراسة في الإنتاج و التسعير في الإسلام. مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية- مصر، 1985. ص 47.

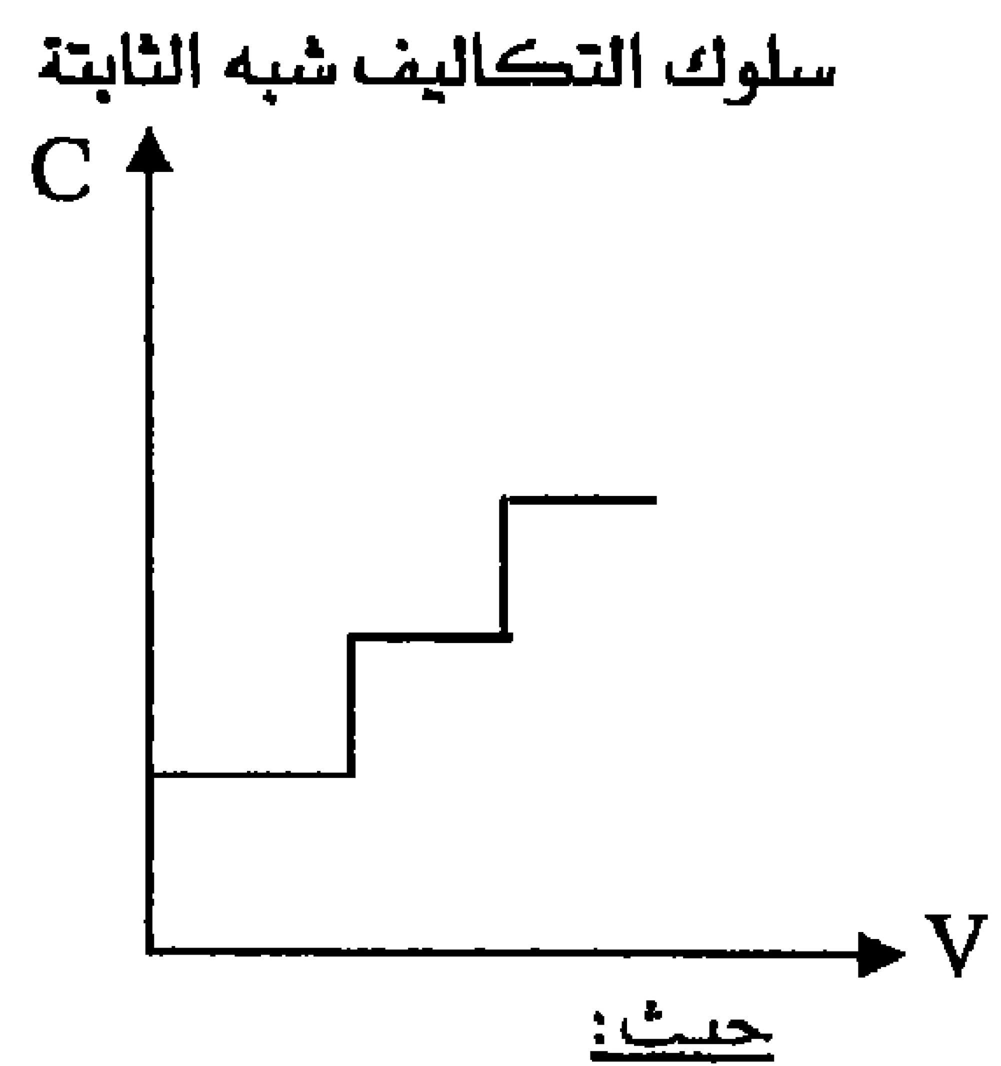
أ – **التكاليف شبه المتغيرة:** و هي التكاليف التي تتغير مع تغير أساس النشاط و لكن ليس بنفس النسبة، حيث أنها تتغير بنسبة أقل، و الجزء المتغير فيها يكون أكبر من الجزء الثابت، حتى أن العناصر الثابتة يمكن التعرف عليها بسهولة و يمكن فصلها مثل مرتبات و عمولات البيع[1].

ب - **التكاليف شبه الثابتة:** و هي التكاليف التي لا يمكن الربط بينها و بين أساس النشاط و نتيجة لذلك تسلك هذه التكاليف سلوك التدرج، فالتكلفة تظل ثابتة على مدار مديات واسعة من النشاط ثم تقفز مرة واحدة إلى الأعلى[2]، مثل تكاليف الكهرباء و التدفئة و الهاتف و الصيانة. ...الخ.

يمثل كل من الشكلين رقم 6 و 7 سلوك التكاليف شبه الثابتة والشبه المتغيرة.

شكل رقم: 6

سلوك التكاليف شبه الثابتة



حيث:

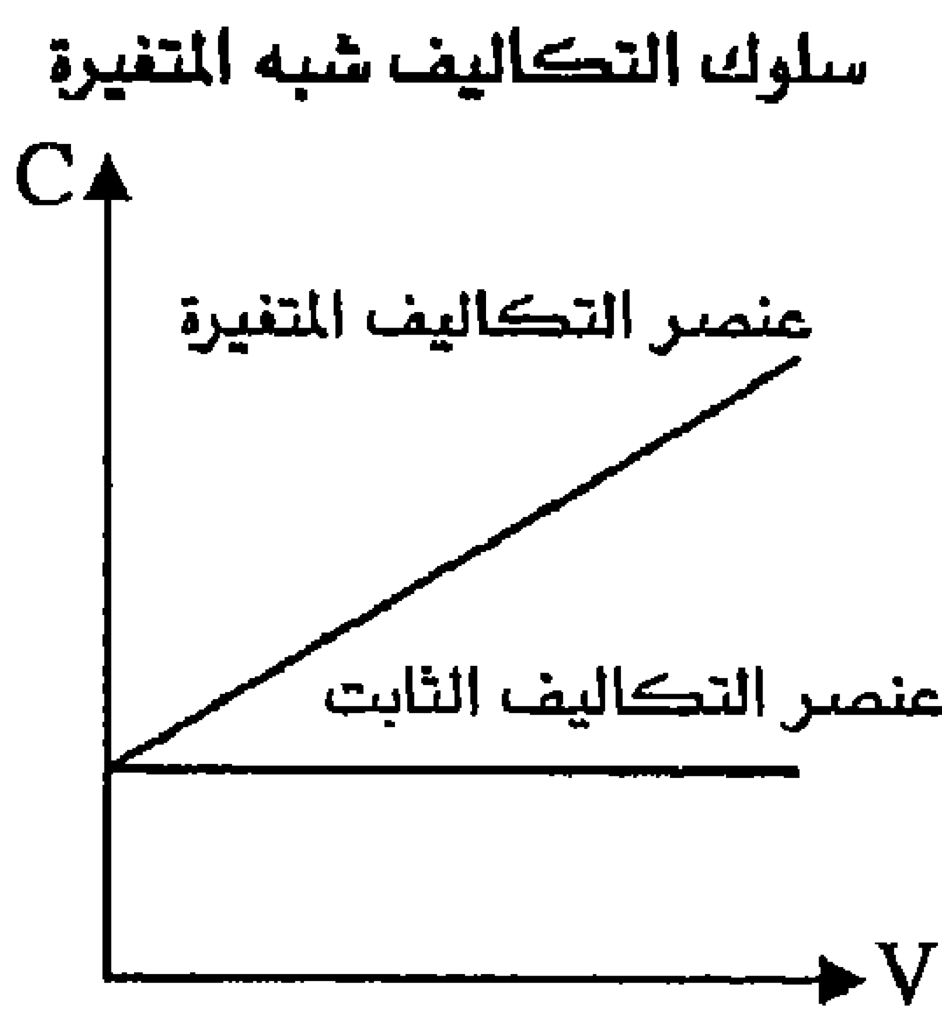
V- عدد الوحدات المنتجة

C- التكلفة

المصدر: ايريك نوريس ري جارسون، مرجع سابق. ص 287.

شكل رقم: 7

سلوك التكاليف شبه المتغيرة



Source: Yves de Rongé. OP.Cit. p 56.

1- د/ كمال خليفة أبوزيد، الرقابة على عناصر التكاليف. الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية- مصر. 1997. ص 280

2- المرجع نفسه. ص 281.

III 1. 3 حسب عامل الزمن أو توقيت حدوثها :

يتم تبويب التكاليف حسب عامل الزمن أو تبعا لوقت حدوثها إلى ثلاث مجموعات هي[1]:

- التكاليف التاريخية (الفعلية).
- تكاليف الإحلال.
- التكاليف المعيارية

1- **التكاليف التاريخية:** هي التكاليف التي تمت فعلا لإنتاج السلع أو الخدمات وفي هذا يؤكد محمد الفيومي محمد قائلا (أن التكاليف التاريخية هي تكاليف غارقة نتجت عن قرارات تمت في الماضي و لا يوجد للإدارة تحكم فيها أو رقابة عليها حاليا و هي غير مرتبطة باتخاذ القرارات في المستقبل)[2] وعليه فهذه التكاليف لا يجب إستخدامها في تحليل البدائل.

2- **تكاليف الإحلال:** تكلفة الإحلال هي التكلفة التي تدفعها المؤسسة حاليا لاستبدال أصل من الأصول بأصل آخر يقوم بنفس العمل و عادة ما تختلف تكلفة الإحلال عن التكاليف الفعلية و ذلك نظرا لزيادة الأسعار أو ظهور تكنولوجيا جديدة أو اختلاف التصميم. ..الخ.

3- **التكاليف المعيارية:** هي تكاليف مستقبلية تم تقديرها مسبقا، لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة[3] وتستخدم التكاليف المعيارية كأداة للرقابة و رفع الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، كما يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لمعرفة الإنحرافات و وضع الإجراءات التصحيحية اللازمة[4].

1- محمد سامي راضي، مرجع سابق. ص 76.

2- محمد الفيومي محمد، مرجع سابق. ص ص 58- 59.

3- عبد الحي مرعي، دراسات في المحاسبة الإدارية و بحوث العمليات. مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية- مصر. 1974 ص 446.

4 - Robert. E.Seiler, France Collins, accounting principles for management. Bell and Howell company , USA. 1980. p 190

III .1. 4 حسب وظائف المؤسسة :

في الغالب تقوم المؤسسات بثلاث وظائف أساسية هي[1]:

- الشراء.
- الإنتاج.
- التوزيع.

و في بعض المؤسسات الحديثة يمكن أن نجد وظيفة رابعة هي وظيفة البحث و التطوير، و بناءا على هذه الوظائف يتم تقسيم التكاليف إلى :

1. **تكاليف الشراء:** و هي مجموعة النفقات المتعلقة بشراء مواد و مستلزمات الإنتاج بما فيها مصاريف التخزين و تحسب كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

2. **تكاليف الإنتاج:** و هي تلك التكاليف المتعلقة بتحويل المدخلات من مواد و مستلزمات بواسطة العمل إلى منتجات معينة، و تتضمن تكاليف شراء المواد و المستلزمات و تكاليف اليد العاملة المتواجدة في مختلف مراكز العمل ومختلف النفقات المتعلقة بهيكل التصنيع و تحسب كما يلي:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد + مصاريف الإنتاج .

3. **تكاليف التوزيع:** و هي مجموع المصاريف المتعلقة بتصريف المنتج النهائي وإيصاله إلى المستهلك و يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات هي[2]:

- تكاليف تخزين المنتج النهائي.
- التكاليف المتعلقة بعملية البيع و التوزيع كمصاريف دراسة السوق، الإشهار و الترقية.
- تكاليف خدمات ما بعد البيع.

4. **تكاليف البحث و التطوير:** و هي مجموع التكاليف المتعلقة بجمع و تجريب أفكار لمنتجات أو خدمات أو عمليات جديدة و أحيانا تدمج هذه التكاليف

1- Jean lochard , Op cit. p 102.

2 - IBID, p 105.

ضمن تكاليف الإنتاج و تأخذ أشكالا متعددة، كمصاريف مكاتب الدراسات، مصاريف مراكز البحث، التجارب و مصاريف المختبرات[1].

III. 1. 5 حسب مستوى الرقابة على التكاليف :

تبوب التكاليف حسب هذا الأساس إلى :

1 - **تكاليف خاضعة للرقابة**: و هي التكاليف التي يمكن للمسؤول عنها عند مستوى إداري معين ولمدى زمني معين أن يراقبها و يؤثر عليها.

2 - **تكاليف غير خاضعة للرقابة**: و هي التكاليف التي لا يستطيع المدير التأثير عليها في مستوى إداري معين، حيث يستطيع مراقبتها مدير في مستوى إداري أعلى.

و هناك أيضا بعد آخر للتحكم في التكاليف إلى جانب بعد المستوى التنظيمي و سلطة القرار هو بعد الزمن، حيث أن التكاليف غير الخاضعة للرقابة في الأجل القصير يمكن مراقبتها في الأجل الطويل كتكاليف عقود الإعلان[2].

III. 1. 6 حسب علاقتها بالفترة المحاسبية [3]:

تبوب التكاليف حسب هذا الأساس إلى:

1- **التكاليف الإيرادية**: و هي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية و غالبا ما تكون سبب في تحقيق الإيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب و الأجور، فواتير الكهرباء والهاتف....الخ.

2- **التكاليف الرأسمالية**: و هي مجموعة النفقات التي تخص و تستفيد منها أكثر من سنة مالية كالأثاث و الأراضي و المعدات. ...الخ.

---

1 - IBID. p 107.

2- سليمان سند سبع السبوع، تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام نظام ABC و أثره في اتخاذ القرار، دراسة نظرية و تطبيقية في شركة مناجم الفوسفات الأردنية المساهمة المحدودة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة و الإقتصاد. جامعة بغداد. 1996. ص 11.

3- رضوان محمد العناتي، مرجع سابق. ص 36.

III . 1. 7 حسب أغراض التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية:

وتبوب التكاليف حسب هذا الأساس إلى:

1 – التكاليف الملائمة(المناسبة): و هي تلك التكاليف المتوقعة مستقبلا و التي تختلف بين سبل أو مسارات النشاط البديلة[1].

كما عرفت أيضا أنها (التكاليف المرتبطة بقرار معين فإذا لم يتم اتخاذ هذا القرار أصبحت هذه التكلفة لاغية).

و هناك من يعرفها أنها (التكاليف التي تستبعد - كليا أو جزئيا - كنتيجة لاختيار بديل معين دون البدائل الأخرى في حالة اتخاذ قرار معين)[2].

و بناءا على ما سبق فإن التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار لا تشمل على:

- التكاليف الغارقة.
- التكاليف التي تحدث في المستقبل و لا تختلف بين البدائل.

2 – التكاليف التفاضلية: يطلق مصطلح التكلفة التفاضلية على التكلفة الملائمة الصافية[3]، و لهذا فهي تشير إلى الفرق بين تكلفتين كليتين لبديلين معينين عند اتخاذ القرار، بمعنى آخر هي التكاليف الموجودة في ظل أحد البدائل عند اتخاذ القرار و غير موجودة في ظل بديل آخر [4].

كما أنه هناك من يعرفها على أنها الفرق بين التكلفتين الكليتين لمستويين مختلفين من النشاط فإذا كانت هناك زيادة في النشاط تسمى تكلفة مضافة و أما إذا كان هناك إنخفاض في النشاط تسمى تكلفة مخفضة، ويستخدم هذا المصطلح للتعبير عن التغير الحادث في التكلفة بين فترتين من الزمن دون التغير في حجم الإنتاج، نتيجة تغير الأسعار [5].

---

1 - د/ ليستراي هيتجر، د/ سيرج ماتولتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية. دار المريخ للنشر. السعودية. 2003 ص 181.

2 - إيريك نوريس، ري جارسون، مرجع سابق. ص 676.

3 - هورنجرن، و آخرون، مرجع سابق. ص 605.

4 - إيريك نوريس، ري جارسون، مرجع سابق. ص 698 .

5 - د/ أحمد نور، عبد المقصود دبيان، محاسبة التكاليف. مؤسسة شباب الجامعة. الإسكندرية. 1989. ص ص 63- 64.

3 - **تكلفة الفرصة البديلة:** تعرف على أنها الخسارة أو التضحية لمنفعة كان من الممكن الحصول عليها من البديل التالي لأفضل بديل تم اختياره و لا تقيد هذه التكلفة في السجلات لكنها ضرورية عند الإختيار بين البدائل، وتستخدم تكلفة الفرصة البديلة عند المفاضلة بين قرارات الصنع أو الشراء و قرارات إسقاط بعض خطوط الإنتاج.

4 - **التكاليف الغارقة:** لقد سبق و أن تعرضنا للتكلفة الغارقة (التاريخية) و هي التكلفة التي حدثت في الماضي و لا يمكن تبديلها بأي قرار في الحاضر أو المستقبل لكن هذه التكاليف تكون ملائمة في مجال التوقع بالتكاليف المستقبلية كما تساعد المديرين على تقييم الأداء.

5 - **التكاليف الممكن تجنبها:** هي تكاليف ملائمة لاتخاذ القرار و هي تشمل تلك التكاليف التي يمكن استبعادها جزئيا أو كليا عند اتخاذ قرار معين و هذا المفهوم يكون مفيدا في سياسات تخفيض التكلفة التي تكون مرتبطة إرتباطا مباشرا بوحدة التكلفة محل القرار المراد اتخاذه بشأنها مثل قسم معين، أو عميل معين أو إنتاج سلعة معينة.

هناك بعض التكاليف غير المباشرة و لكونها تكاليف عامة لا تخص غرض تكلفة بعينه فإنه يعاد تخصيصها لباقي الأجزاء و بالتالي فهي تكاليف غير ملائمة لا يمكن تفاديها عند اتخاذ القرارات.

و في ظل التطورات الأخيرة لبيئة الأعمال و زيادة حدة المنافسة ظهرت تبويبات أكثر تقدما وملائمة لاتخاذ أفضل القرارات الإدارية، إذ أصبح إرضاء المستهلك أو العميل يشكل محور نجاح كل مؤسسة أو تنظيم فضلا عن تزايد العدد من المؤسسات التي تستلهم توجهها من عملائها.

و من بين هذه التبويبات المتقدمة للتكاليف هي[1]:

- التبويب حسب وظائف الأعمال لسلسلة القيمة.
- التبويب حسب الأنشطة التي تضيف و التي لا تضيف قيمة للمنتج.

1- هورنجرن و آخرون، مرجع سابق. ص 82.

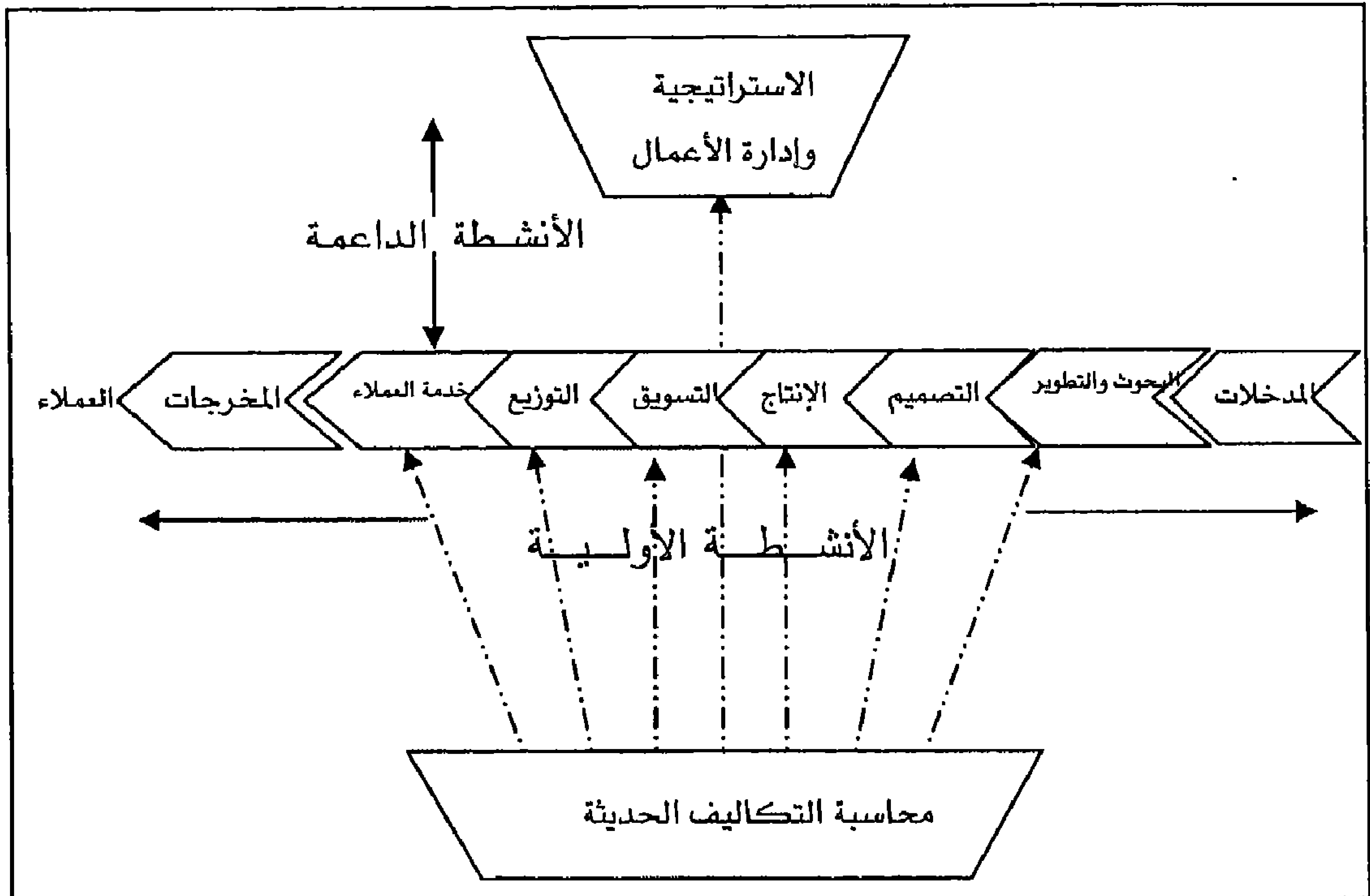
❖ التبويب حسب طبقية (هرمية) التكاليف و محرك التكلفة.

III. 2 التبويبات الحديثة :

III. 2. 1 التبويب حسب سلسلة القيمة لوظائف الأعمال:

إن مصطلح سلسلة القيمة يدفع إلى أن المؤسسة يمكن اعتبارها سلسلة من الأنشطة الرامية إلى تحويل المدخلات إلى مخرجات و هي تتألف من عدد من الأنشطة الأولية و الأنشطة الداعمة، حيث أن كل نشاط يجب أن يعمل على إضافة قيمة للمنتج في نظر المستهلك أو العميل، و من ثم فإن قضية إرضاء المستهلكين (العملاء) لها الأولوية الأولى لكل الأطراف التي تتضمنها سلسلة القيمة بما فيها المدير و المحاسب و الموضحة في الشكل التالي :

شكل رقم 8: سلسلة القيمة و محاسبة التكاليف الحديثة



المصدر: هورنجرن و آخرون، مرجع سابق. ص 18.

و تبوب التكاليف حسب هذه الوظائف إلى:

1 - **تكاليف وظيفة البحوث و التطوير**: و هي كافة التكاليف الخاصة بجمع و تجريب أفكار المنتجات أو الخدمات أو العمليات الجديدة.

2 - **تكاليف وظيفة التصميم**: وهي التكاليف الخاصة بوضع التخطيط التفصيلي و الهندسي للمنتجات و العمليات الجديدة.

3 - **تكاليف وظيفة الإنتاج**: و هي تكاليف التحويل للأفكار و التصميمات إلى منتجات مادية أو خدمات مقدمة للعملاء باستخدام الموارد اللازمة لذلك.

4 - **تكاليف وظيفة التسويق**: و هي تكاليف الإتصال بالأفراد و الجماعات، مثل تكاليف بحوث السوق و تعريف العميل بالمنتج وحثه لشرائه و تكاليف الإعلان و الترقية و الإشهار و غيرها.

5 - **تكاليف وظيفة التوزيع**: ويقصد بها تكاليف تسليم المنتجات من خلال قنوات التوزيع المختلفة.

6 - **تكاليف وظيفة خدمة العملاء**: و هي تكاليف الخدمات الإضافية التي تقدمها المؤسسة للعميل بعد البيع كالضمان و الإصلاح و الصيانة و المكالمات المجانية للسؤال عن كيفية التشغيل. ..الخ.

أما وظيفة الإستراتيجية وإدارة الأعمال، فهي وظيفة تمتد عبر كل الوظائف السابقة في المؤسسة، ويتولى مسؤولية هذه الوظيفة المسيرين في الإدارة العليا و المسيرين في الوظائف المختلفة في سلسلة القيمة.

إن الكثير من المؤسسات لا تعمد إلى هذا التبويب لتكاليفها، كما أنها لا تجمع البيانات في مجموعات تكلفة منفصلة لكل وظيفة من وظائف الأعمال إلا أنه من الأهمية بمكان مراعاة ذلك في الوقت الحالي، ففي ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما تشتمل تكلفة المنتج على التكاليف الصناعية فقط، بمعنى أنها لغرض تحليل المقدرة على الربحية تستبعد المؤسسات بعض أو كل تكاليف أعلى سلسلة القيمة كتكلفة البحوث و التطوير و تصميم المنتج و تكاليف نهاية السلسلة و التي تتكون من التسويق و التوزيع و خدمة العملاء و

لكن مثل هذه التكاليف يمكن أن تمثل نصف أو أكثر من نصف التكاليف الكلية[1].

III .2. 2 التبويب حسب الأنشطة التي تضيف / و التي لا تضيف قيمة للمنتج:

و تبوب التكاليف وفقا لهذا الأساس إلى:

1 - **تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة:** إن مفهوم النشاط الذي يضيف قيمة للمنتج يمثل أمرا هاما في إدارة التكلفة، و الأنشطة التي تضيف قيمة هي تلك الأنشطة التي يرى العميل أنها تزيد في منفعة السلعة أو الخدمة التي يشتريها، مثل تكاليف تصميم المنتج بناءا على تغذية مرتدة من العملاء، فحص الموردين لاعتمادهم، ترتيب المصنع، شراء المواد.. الخ.

2 - **تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة:** و هي تكاليف تلك الأنشطة التي لا تساهم في خلق قيمة إضافية في المؤسسة و في المنتوج و بالتالي لا تضيف ربحية للعميل. و من أمثلة هذه الأنشطة إعادة تشغيل الآلات، مناولة المواد و الاستعداد للإنتاج.

فتبويب التكاليف حسب الأنشطة التي تضيف قيمة أو تلك التي لا تضيف قيمة تختلف من صناعة لأخرى فضلا عن ضرورة تحديث هذا التبويب وتطويره مع زيادة خبرة المدير.

و أما الفائدة المرجوة من هذا التبويب يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تحديد صفات المنتجات التي يرى العملاء أنها هامة.
- تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة.
- تحديد أسباب الأنشطة التي لا تضيف قيمة و العمل على تفاديها أو التخلص منها بإلغائها إن أمكن ذلك.

---

1 - ري اتش جارسون، إيريك نوريس، مرجع سابق. ص ص 602- 603 .

III. 2. 3 التبويب حسب التسلسل الهرمي أو الطبقي للتكاليف [1]:

يقصد بتسلسل التكلفة هرميا أو طبقيا تجميع التكاليف في مجموعات تكلفة مختلفة على أساس الطبقات المختلفة لمسببات (محركات) التكلفة، بمعنى درجات الصعوبة المختلفة في تحديد علاقة السبب بالنتيجة. طبقا لهذا التسلسل الهرمي أو الطبقي فإن كل التكاليف لا تتحرك بالمتغيرات المرتبطة بمستوى وحدة المنتج (السلعة أو الخدمة) و بالتالي فإن فكرة التسلسل الهرمي أو الطبقي لمحركات التكلفة جاءت من ملاحظة أن هناك مستويات مختلفة لمحركات التكلفة تؤثر على تكاليف مختلفة.

و عليه فإنه يمكن تحديد أربع مستويات طبقية للتكلفة * .

1. تكاليف مستوى وحدة المخرجات.
2. تكاليف مستوى الدفعة.
3. تكاليف خدمة و رعاية المنتج.
4. تكاليف خدمة و رعاية التسهيلات.

إن هذا التصنيف للتكاليف حسب الطبقات المختلفة لمحركات التكلفة يكون مفيدا للإدارة في تفهم سلوك التكلفة و يساعدها على اتخاذ قرارات على بصيرة أكثر عند كافة المستويات. و هذا التسلسل الهرمي أو الطبقي للتكلفة ليس إلا واحدا من عدة تسلسلات هرمية يمكن أن تأخذها المؤسسات في الاعتبار عند تطوير نظم المحاسبة الإدارية بها، و لا بأس أن نذكر التسلسلات الأخرى و المتمثلة أساسا في [2]:

- التسلسل الطبقي (الهرمي) للتكاليف على أساس هيكل التنظيم.
- التسلسل الطبقي (الهرمي) للتكاليف على أساس العملاء.
- التسلسل الطبقي (الهرمي) للتكاليف على أساس العلامة التجارية.

---

1 - هورنجرن و آخرون، مرجع سابق. ص 854- 858.

* سوف نناقش هذه النقطة بالتفصيل في فصل لاحق.

2 - هورنجرن و آخرون ، مرجع سابق ، ص ص 854. 858

❖ **التسلسل الهرمي (الطبقي) للتكلفة على أساس هيكل التنظيم :**

و هو من بين التسلسلات الهرمية المعتادة حيث يقوم هذا التبويب على أساس الخطوط الهيكلية للتنظيم (مصانع، أقسام، ..الخ) حيث كل قسم مثلا تبوب فيه التكاليف إلى ثابتة و متغيرة، و التكاليف الثابتة تبوب إلى تكاليف يمكن التحكم فيها داخل القسم و تكاليف أخرى يمكن التحكم فيها خارج القسم، و قد تم شرح معنى قابلية أو إمكانية التحكم في التكاليف في عنصر سابق.

❖ **التسلسل الهرمي (الطبقي) للتكلفة على أساس العملاء:**

كما سبق و أن ذكرنا أن إرضاء العميل يعتبر المدخل الهام للإدارة الحديثة و لهذا نجد أن كثيرا من المنظمات تحرص على تحسين نظم تحديد تكلفة العميل. و التسلسل الهرمي أو الطبقي للتكلفة على أساس العملاء يتضمن ثلاث مستويات هي:

1 – تكاليف محددة للعميل و تتحدد بالتكاليف الصناعية المباشرة و غير المباشرة لكل منتج يباع للعميل بالإضافة إلى التكاليف غير الصناعية المرتبطة بالعميل سواء التكاليف المباشرة أو غير المباشرة المعينة لكل عميل كتكلفة الشحن السريع للعميل مثلا.

2 – تكاليف محددة لمجموعات العملاء و تقسم إلى مجموعة عملاء البيع المباشر و مجموعة عملاء سوق التجزئة.

3 – التكاليف التي تخص مجموعات العملاء أو العملاء الفرديين كتكاليف الإعلان و الترويج عن إسم العلامة التجارية.

و هذه المجموعات الثلاثة لتكلفة العميل تساعد إدارة الشركة على اتخاذ القرارات التي تؤثر على مستويات مختلفة للتشغيل، كما يفيد هذا التبويب أيضا في ترشيدها لاختيار هؤلاء العملاء الواجب الإحتفاظ أو التركيز عليهم.

❖ **التسلسل الهرمي (الطبقي) للتكلفة على أساس العلامة التجارية :**

إن أسماء العلامة التجارية مثل كوكا كولا ، سوني و بيبسي تمثل أصول ذات قيمة للشركات المالكة لها و عادة ما تتخذ الشركات الكبرى قراراتها بالارتكاز على مجموعات العلامة التجارية ، ويمكن أن يتضمن هذا التسلسل المجموعات التالية:

1- تكاليف مستوى المنتج الفردي: و هذه التكاليف تنسب إلى كل وحدة منتج فردي.

2- تكاليف خط الإنتاج: و هذه التكاليف تدعم تصنيع و تسويق مجموعة المنتج ككل.

3- تكاليف مستوى العلامة التجارية: و هذه التكاليف ترجع إلى الدعم بصفة عامة لكل المنتوجات التي تباع تحت إسم العلامة، و بتعيين التكلفة لهذه المستويات المختلفة فإن التسلسل الهرمي أو الطبقي يمكن أن يساعد الإدارة على اتخاذ ما يقابلها من قرارات عند كل مستوى.

خـلاصـة الفصل الأول:

من خلال ما سبق نخلص إلى القول أن محاسبة التكاليف باتت تلعب في الوقت الحاضر دورا هاما و أساسيا من خلال توفيرها للبيانات و المعلومات اللازمة و الملائمة للإستخدام الداخلي و الخارجي و بالشكل الذي يعين المؤسسة - عند كافة مستوياتها – على أداء وظائفها على بصيرة و بأعلى قدر من الكفاءة و الفعالية.

فقد فرضت التغيرات السريعة و التطورات الكثيفة على المؤسسات الحالية إعادة النظر في طرق تسييرها و إستلهام توجهها حتى تستطيع التعامل مع التعقيدات التي شهدها و لا يزال يشهدها المحيط بأبعاده المختلفة في السنوات الأخيرة و على الأخص في تكنولوجيا الصناعة و وسائل الإنتاج و ما صاحب ذلك من إشتعال المنافسة بين المنتجين.

و من البديهي أن يكون التغيير في طرق و أساليب التسيير يتطلب بالضرورة إعادة النظر في نظم محاسبة التكاليف و ذلك حتى تمكن تزويد المديرين بالمعلومات اللازمة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات و رسم أكفأ السياسات و الإستراتيجيات، و هو ما انبثق عنه مدخل التكاليف المدعم للنشاط الإداري أو ما يسمى بالمحاسبة الإدارية أو محاسبة التسيير.

و نظرا لأن نظام محاسبة التكاليف يمثل المصدر الرئيسي للمعلومات اللازمة لقيام الإدارة بمهامها المختلفة في ظل التطورات الراهنة ،كان على محاسب التكاليف أن يركز جهوده بعناية بغية تقديم المعلومات الملائمة و الداعمة للنشاط الإداري على اختلاف مستوياته. وحتى يمكنه بلوغ هذه الغاية يجب أن يعمل أولا على تصميم نظم لمعلومات التكاليف تتسم بالكفاءة و الفعالية و بالتالي عليه الأخذ بعدد من الإعتبارات و لعل أهمها هو الأخذ بوجهة نظر المسيرين و دعم إدارة المؤسسة لهذا النظام المعلوماتي بما يحقق الأهداف و

الإستراتيجيات و كذا مراعاة العوامل السلوكية و النفسية لمستخدمي النظام بما يحقق لهم القناعة و الرضا، مع ضرورة تقييم جدوى النظام من خلال مقارنة تكاليفه المتوقعة بعوائده المتوقعة أيضا .

فإذا كان نظام معلومات التكاليف يعمل على تحقيق أهداف عدة من خلال المعلومات التي يوفرها للإدارة للقيام بوظائفها المختلفة في مجال التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات التي تمكنها من المحافظة على مكانتها و استمرارها في السوق، فإنه من الطبيعي أن يعتمد هذا النظام على أكثر من طريقة لتبويب التكاليف، و هذا التعدد لا يعد من قبيل الترف أو الرفاهية المحاسبية و إنما هو أمر تفرضه الضرورة، و قد ظهرت إلى جانب التبويبات المعروفة للتكاليف تبويبات أكثر تطورا و مواكبة للمفاهيم الإدارية المتطورة كضرورة تفهم وجهة نظر الزبائن و المسيرين عند وضع نظام للتكاليف في المؤسسة.

الفصل الثاني

الطرق التقليدية للتكاليف وتقييمها

لقد تباينت وجهات النظر بصدد حساب تكلفة المنتوج و ذلك استجابة للاتجاهات الإدارية والمفاهيم الحديثة لطبيعة التكاليف، حيث أفرز هذا التباين طرقا عديدة يمكن استعمالها لحساب أسعار التكلفة لمختلف المنتجات وكل طريقة لها إجراءات معينة و تعمل على تحقيق أهداف أو خدمة أغراض محددة. و يمكن تصنيف هذه الطرق المتعددة إلى تصنيفين أساسيين حسب الغرض المتوخى من هذا البحث و هما :

❖ الطرق التقليدية للتكاليف.

❖ الطرق الحديثة للتكاليف.

لقد ظهرت الطرق التقليدية للتكاليف في ظل محيط اقتصادي يتسم بعدم التعقيد و بساطة التشغيل والبعد التام عن مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم. كما أن إطلاق مصطلح " التقليدية " على هذه الطرق لقياس التكلفة لا يعني أنها لم تعد تطبق حاليا في المؤسسات لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة و إعداد القوائم المالية و تقييم المخزون السلعي، بل على العكس ، فهذه الطرق ما زالت تطبق في العديد من المؤسسات رغم أنها لا تحقق الرضى الكافي عن النتائج والمعلومات التي تقدمها بسبب تغير الإطار الاقتصادي و الاجتماعي للمحيط و الذي لم تعد متلائمة معه.

ونتيجة لتعدد الأغراض الإدارية و اختلافها فإنه من الطبيعي أن يعمل محاسب التكاليف على الاستجابة لهذه الأغراض و المفاهيم و الاتجاهات الإدارية بما يكفل توفير أفضل المعلومات لاتخاذ أفضل القرارات و رسم أحسن السياسات. و على هذا الأساس فإن الطرق التقليدية لقياس التكاليف تعتمد على أحد المبدأين لتحميل التكاليف على الوحدات المنتجة و هما :

❖ **مبدأ التحميل الشامل (الكلي)** : و يقوم هذا المبدأ على ضرورة تحميل و حدات الإنتاج أو المبيعات بنصيبها الكامل من كافة عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.

❖ **مبدأ التحميل الجزئي :** ويقوم هذا المبدأ على ضرورة تحميل وحدة الإنتاج أو المبيعات بنصيبها من التكاليف التي تعتبر مسؤولة عن حدوثها فقط. أي تلك التكاليف التي ترتبط بها بعلاقة واضحة و تستبعد تلك التكاليف التي ليست لها علاقة مباشرة بوحدات النشاط حيث تحمل على نتيجة الفترة.

و ينتج عن تبني مبدأ التحميل الشامل طريقة التكاليف الكلية أما مبدأ التحميل الجزئي فسوف ينتج عن تبنيه طريقة التكاليف المتغيرة.

سوف نتعرض في هذا الفصل من خلال المبحث الأول و المبحث الثاني إلى عرض شامل لأهم طريقتين من الطرق التقليدية للتكاليف و هما طريقة مراكز التحليل التي تعتمد على مبدأ التحميل الكلي للتكاليف، و طريقة التكاليف المتغيرة التي تعتمد على مبدأ التحميل الجزئي للتكاليف على الترتيب، موضحين من خلال ذلك العوامل الاقتصادية و الظروف المحيطية لظهور كل واحدة منهما و كذا الأسس التقنية و التنظيمية لهما. و يليهما المبحث الثالث الذي تناولنا فيه أهم الإنتقادات الموجهة لهما و تقييم مدى صلاحية هذه الطرق لحساب التكلفة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية في ظل التطورات التي يشهدها المحيط الحالي و الذي يتسم بشدة المنافسة و زيادة التعقيد.

I .طريقة التكاليف الكلية :

1. I المفاهيم و المحيط الاقتصادي :

تعد طريقة التكاليف الكلية أقدم طرق التكاليف، حيث تم إيجاد أمثلة عن استعمالها ابتداء من القرن السادس عشر . فهذه الطريقة تعتمد على مبدأ التحميل الشامل للتكاليف على وحدة المنتوج خلال فترة زمنية معينة .

لقد عرف كل من Burlaud et Simon التكلفة الكلية أنها (كل أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتوجات المخزنة باستثناء مصاريف التوزيع المحملة للمنتوجات المباعة)[1].

1 - ABurlaud C.Simon OP.cit p12.

أما (E.Cohen) فقد عرفها أنها (طريقة أساسية في محاسبة التكاليف و هي تقوم على مجموعة من الإجراءات، حيث يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة و غير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتوجات و الأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها. فهدف هذه الطريقة هو التحميل الشامل لكل الأعباء على المنتوجات و تصحيح بعض تقديرات المحاسبة العامة)[1].

كما أن طريقة التكاليف الكلية في مفهومها البسيط لم تظهر أولا كأداة للتسيير و إنما اعتبرت كطريقة للتقييم و من ثم فهي تشكل ضمنيا نموذجا للرقابة على سلم القيم الذي يقدمه السوق انطلاقا من نظام الأسعار[2].

في ذلك الوقت لم تطرح أية مشكلة عند استعمال طريقة التكاليف الكلية، إذ كانت كل التكاليف مباشرة تقريبا والمتمثلة في مصاريف اليد العاملة، و المواد الأولية، ففي بعض المؤسسات البريطانية مثلا لم يكن هناك سوى ثلاثة موظفين إداريين لتسيير 1063 عامل سنة 1801. إلا أن التطور في مجال الصناعة المتميزة بالاستثمارات الضخمة (خاصة في مناجم الحديد) و نشأة الرأسمالية الفعلية أدى إلى ظهور عدة مشاكل لم تكن مطروحة في السابق. لهذا طرح (Gorard) سنة 1827 مسألة الإهتلاك و صيانة الأصول الثابتة وتقييم المخزون ومكافأة الأموال الخاصة، كما طرحت بعد ذلك مشاكل وقضايا للنقاش في القرن التاسع عشر في كل من بريطانيا و فرنسا.

إن الكلام عن التكاليف الكلية يدفعنا للحديث عن أهم و أشهر وأقدم طريقة لحساب التكلفة الكلية في المحاسبة التحليلية وهي طريقة الأقسام المتجانسة والتي تسمى أيضا طريقة مراكز التحليل و التي طالما اعتبرت ذات وزن هام بالنسبة للمسيرين. حيث وجدت هذه الطريقة لأول مرة في فرنسا إذ استنبطت من أعمال العقيد الفرنسي (Emile Raimailho) إثر التقرير الذي نشره سنة

1 - E.Cohen.OP.cit p87.
2 - A.Burlaud. C.Simon OP.cit p13.

1937 قبل الحرب العالمية الثانية في إطار اللجنة العامة للتنظيم العلمي (CEGOS[1]) ثم من طرف اللجنة الفرنسية للتنظيم

(CNOF)[2] و بعد ذلك اعتمدت من طرف لجنة توحيد الحاسبات بقرار 4 أفريل 1948، و أدخلت إلى الدليل المحاسبي العام لسنتي 1947و1957 و ظلت هذه الطريقة بمثابة النظام الأساسي في الدليل المحاسبي لسنة 1982 و كان من بين أهدافها تطوير بنية المؤسسة الصناعية و تنظيم العمل فيها.

I. 2 الأسس التقنية و التنظيمية لطريقة مراكز التحليل:

في الحقيقة لم تعرف طريقة الأقسام المتجانسة في المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982 بهذا الاسم و إنما أطلق عليها اسم "طريقة مراكز التحليل" و التي بقيت لمدة طويلة من الزمن الطريقة الأحسن والأكثر استعمالا في المؤسسات الفرنسية[3]. و قبل عرض الأسس التقنية و التنظيمية لهذه الطريقة يجدر بنا أن نميز بين مفهومين أساسين و هما التخصيص والتحميل[4] حيث يرى (Melyon) أن :

❖التخصيص (Affectation) : هو التقسيم للأعباء بدون حساب و سيط.

❖التحميل (Imputation) : هو التقسيم للأعباء باستعمال حساب وسيط.

و بصفة عامة، تسمح طريقة مراكز التحليل بتخصيص التكاليف المباشرة على المنتوجات و توزيع التكاليف غير مباشرة بين الأقسام أو مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتوجات.

ويمكن أن تمرعملية تحديد التكلفة الكلية للمنتوج باستعمال طريقة مراكزالتحليل بالمراحل الآتية[5]:

❖تخصيص الأعباء المباشرة للمنتوجات.

---

1 - Commission générale d'organisation scientifique.
2 - Comité national de l'organisation française.
3 - Pierre Mevellec, Encyclopédie de comptabilité. OP.cit. p 1079.
4 - G.Melyon.Op.cit. p 24.
5 - Michel Gervais , contrôle de gestion , 7 édition , éditions Economica , Paris. 2000 pp 54.55.

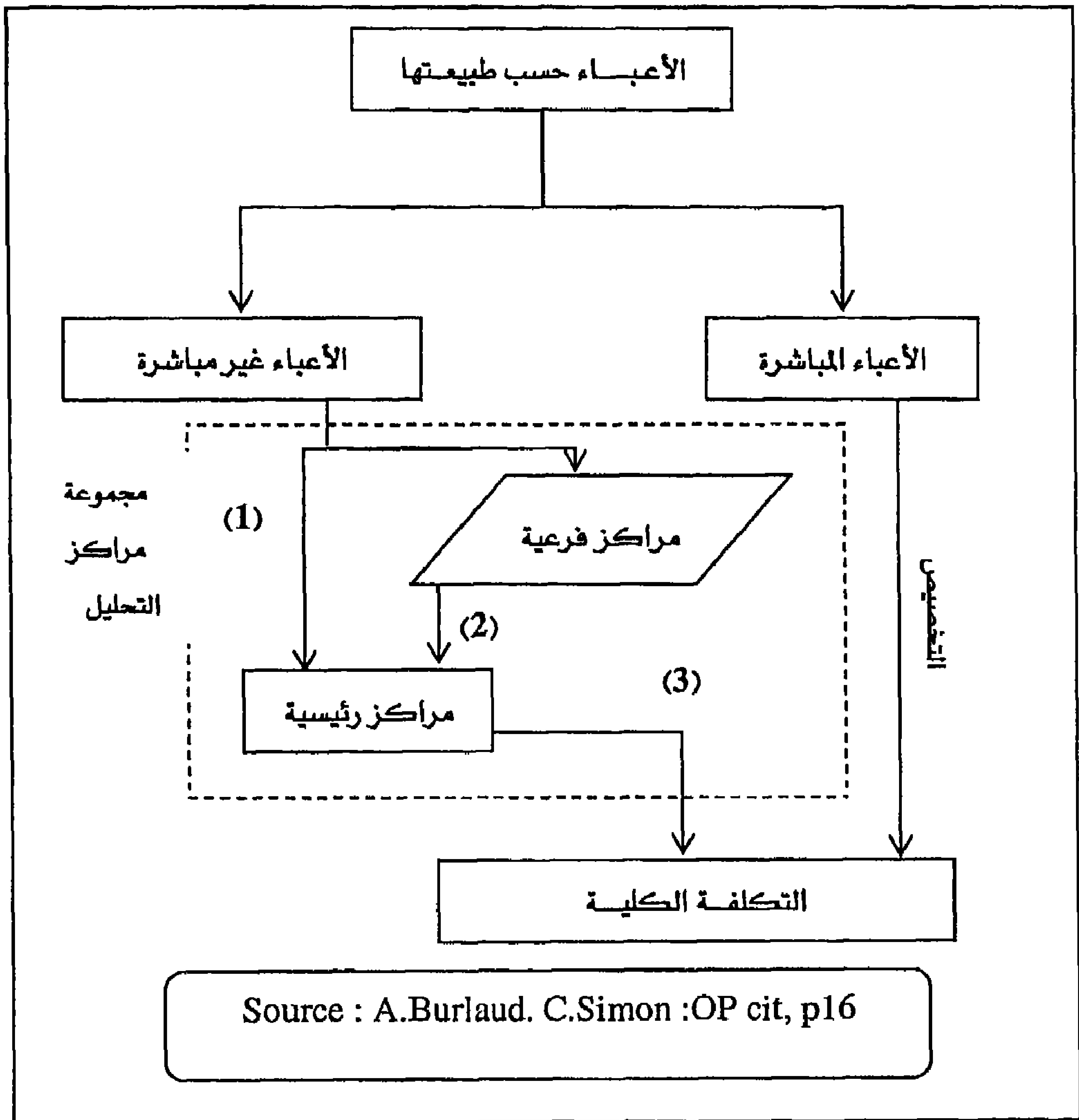
❖توزيع الأعباء غير المباشرة بين مختلف مراكز التحليل.

❖معالجة تبادل الخدمات بين مراكز التحليل المختلفة (تبادل الخدمات).

❖تحميل أعباء مراكز التحليل لمختلف تكاليف المنتجات أو الطلبيات.

و الشكل التالي يوضح المراحل السابقة:

شكل رقم 9 : مراحل حساب التكلفة الكلية باستعمال طريقة مراكز التحليل



Source : A.Burlaud. C.Simon :OP cit, p16

(1) التخصيص إلى مراكز التحليل (في حالة وجود وسيلة للقياس) وإلا التوزيع بين مراكز التحليل باستعمال مفاتيح التوزيع الأولي.

(2) تبادل الخدمات بين المراكز (أو ما يعرف بالتوزيع الثانوي).

(3) التحميل بواسطة وحدات العمل.

و من أجل فهم مختلف المراحل السابقة لطريقة مراكز التحليل سوف نتطرق لدراسة النقاط التالية :

1- تخصيص الأعباء أو التكاليف المباشرة على المنتوجات.
2- تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل أو أقسام متجانسة.
3- توزيع الأعباء أو التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل.
4- اختيار وحدات العمل.
5- حساب تكلفة وحدة العمل لكل مركز.
6- تحميل تكاليف وحدات العمل المستهلكة للمنتوجات.

I. 2. 1 تخصيص الأعباء المباشرة على المنتوجات :

إن الأعباء المباشرة هي تلك الأعباء التي يمكن تخصيصها كلية إلى منتوج أو نشاط معين دونما الحاجة إلى حسابات وسيطة. و لهذا فإن تخصيص الأعباء المباشرة لا يطرح أي مشكل لتوافر مؤشرات القياس (كساعات العمل، الحجم...).

يتم تحديد الأعباء المباشرة الخاصة بالمنتجات أو الطلبيات باستعمال وثائق معينة هي بمثابة حامل المعلومة كفواتير الشراء، كشوفات حسابات العمال، وصول الخروج للمواد المستهلكة... و قبل تخصيص الأعباء المباشرة على المنتوجات يجب أولا الفصل بين الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة، لأن هذه الأخيرة سوف تعالج بطريقة تختلف كلية عن طريقة تخصيص التكاليف المباشرة.

I.2. 2 تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل :

يعد مفهوم القسم أو مركز التحليل في مصطلحات المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982 جوهر هذه الطريقة، حيث كان منطلق الفكرة منبعثا

من التصور الذي وصل إليه العقيد E.Raimailho إثر بحثه المتواصل منذ سنة 1928 عن طريقة لحساب سعر التكلفة بكيفية صحيحة. لقد تصور Raimailho أن كل المؤسسات الصناعية يمكن تقسيمها إلى مجموعة من الأقسام المستقلة بنشاطها و المرتبطة بنظام يتصف بالتعقيد النسبي لحساب لتكاليفها.

إن تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من المراكز أو الأقسام ليس ثابتا، إذ يؤدي كل تغيير في عمليات الإنتاج أو التسويق أو في هيكل المؤسسة إلى تغيير في عدد الأقسام، كما أن مراكز التحليل تعتبر بمثابة أجزاء النظام المحاسبي التي تجمع فيها التكاليف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتوج قبل أن يتم تحميلها لحسابات التكاليف المعنية أو أسعار التكلفة[1].

كما يضيف M.Gervais أن هناك بعض التكاليف غير المباشرة يمكن تخصيصها مباشرة لمراكز التحليل باستعمال وسائل قياس معينة (وصل الخروج، بطاقات تسجيل ساعات العمل...) أي أن هذه التكاليف تعتبر بمثابة أعباء مباشرة بالنسبة للمراكز و أعباء غير مباشرة بالنسبة للمنتوجات و لهذا فهي تسمى أعباء شبه مباشرة (semi-direct).

I. 2. 2. 1 تعريف مراكز التحليل:

يعرف M.Gervais مركز التحليل انه قسم من نظام محاسبي والذي يتم فيه التحليل بداية بتحميل الأعباء غير المباشرة لحسابات تكاليف المنتوجات المعنية.

كما يعرف الأستاذ د.رحال علي القسم المتجانس انه جزء معين وحقيقي من المؤسسة (إدارة، نقل، إنتاج...) بحيث له إمكانياته، أهدافه، نشاطه، الذي يمكن قياسه و كذا مصاريفه[2].

1 - M.Gervais OP.cit p 53

2 - د. رحال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999. ص 46.

و من خلال التعريفين السابقين يمكن القول أن مركز التحليل هو:

- قسم من نظام محاسبي متواجد فعلا في المؤسسة.
- هذا القسم يقوم بنشاط معين و يسعى لتحقيق هدف محدد.
- يجب أن يتصف النشاط الذي يقوم به القسم بالتجانس.
- كل قسم يتحمل بأعباء خاصة به.

إن خاصية التجانس تفسر التسمية التقليدية (الأقسام المتجانسة) كما سماها (Raimailho) عندما نشر تقريره في سنة 1937 و التي عرفها بقوله: (إن التجانس لا يعرف على مستوى القسم و لكن على مستوى النشاط المحقق في كل قسم... و كلما اقتربنا أكثر من تحقيق التجانس في الأنشطة على مستوى كل قسم أو مركز تحليل كلما سمح ذلك بالتوصل إلى تكلفة وحدة صحيحة)[1] و بالتالي من أجل تحميل صحيح للأعباء غير مباشرة يجب أن يكون مركز التحليل متجانس أي أن كل الأنشطة المنفذة في القسم تستعمل مختلف الموارد بنفس التناسب. غير أن المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982 أنقص من قيمة شرط التناسب و تجاهل أن هذه الطريقة وضعت في الأصل لتحديد تكلفة المنتوجات النمطية (أين كانت اليد العاملة ضعيفة التأهيل و متجانسة) و في المقابل ركز على مبدأ المسؤولية أكثر من التجانس لتعريف مركز التحليل[2] .

ومن الناحية النظرية نجد أن التقسيم إلى مراكز تحليل يتم باستقلالية تامة عن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، أما من الناحية العملية فإن معيار المسؤولية هو المتحكم في تقسيم المؤسسة إلى ما يسميه (M.Gervais)بمراكز عمل أو مراكز مسؤولية ليتوافق مع تقسيم حقيقي للمؤسسة. كما أنه لا يوجد هناك تقسيم نموذجي في المؤسسة لمراكز التحليل أي عدد مثالي للمراكز أو الأقسام لأن ذلك يكون مرتبط بطبيعة نشاط المؤسسة، بحجمها، و كذلك تنظيمها.

1 - Pierre Mevellec , OP cit p1082.
2 - M.Gervais OP.cit p 56.

I. 2. 2. 2 تصنيف مراكز التحليل :

لقد قام المخطط المحاسبي لسنة 1982 بالفصل بين نوعين أساسين من مراكز التحليل، و هما المراكز التشغيلية و مراكز البنية، حيث أن :

- ❖ المراكز التشغيلية : تكون فيها وحدات العمل مادية (فيزيائية كساعات العمل، الوحدات المنتجة، ساعات عمل الآلة...).
- ❖ مراكز البنية : تكون فيها وحدات العمل نقدية.

كما يقسم المخطط المحاسبي المراكز التشغيلية إلى صنفين رئيسيين و هما : المراكز الرئيسية و المراكز المساعدة (الثانوية).

- ❖ المراكز الرئيسية: و تسمى أيضا أقسام الاستغلال و هي المراكز التي توضع فيها وسائل الإنتاج و البيع الخاصة بالمؤسسة، و يتشكل نشاط هذه المراكز من عناصر الدورة (شراء- إنتاج - بيع) و من هذه المراكز نجد: مراكز التموين، الورشات، مراكز تخزين المنتج النهائي، مراكز التوزيع. و لقد عرف M.Gervais المراكز الرئيسية أنها (المراكز التي يحمّل الأساسي من نشاطها مباشرة لتكليف المنتجات أو الطلبيات مع إمكانية التنازل عن بعض الأعمال للمراكز الأخرى)[1].
- ❖ المراكز المساعدة : و تسمى أيضا مراكز التسيير و هي المراكز التي تهدف إلى تسيير عوامل الإنتاج الموضوعة في المؤسسة و هي تعمل أساسا على التنسيق و التنظيم الداخلي فيها لتهيئة الجو الملائم للتشغيل المناسب للمراكز الرئيسية، و من بين هذه المراكز نجد : إدارة الموارد البشرية، إدارة المواد، الإدارة المالية، قسم الصيانة...

وقد عرفها Gervais أنها (المراكز التي تتنازل عن الأساسي من نشاطها للمراكز الأخرى مع إمكانية تحميل بعض الأعمال لتكاليف المنتوجات أو الطلبيات)[2].

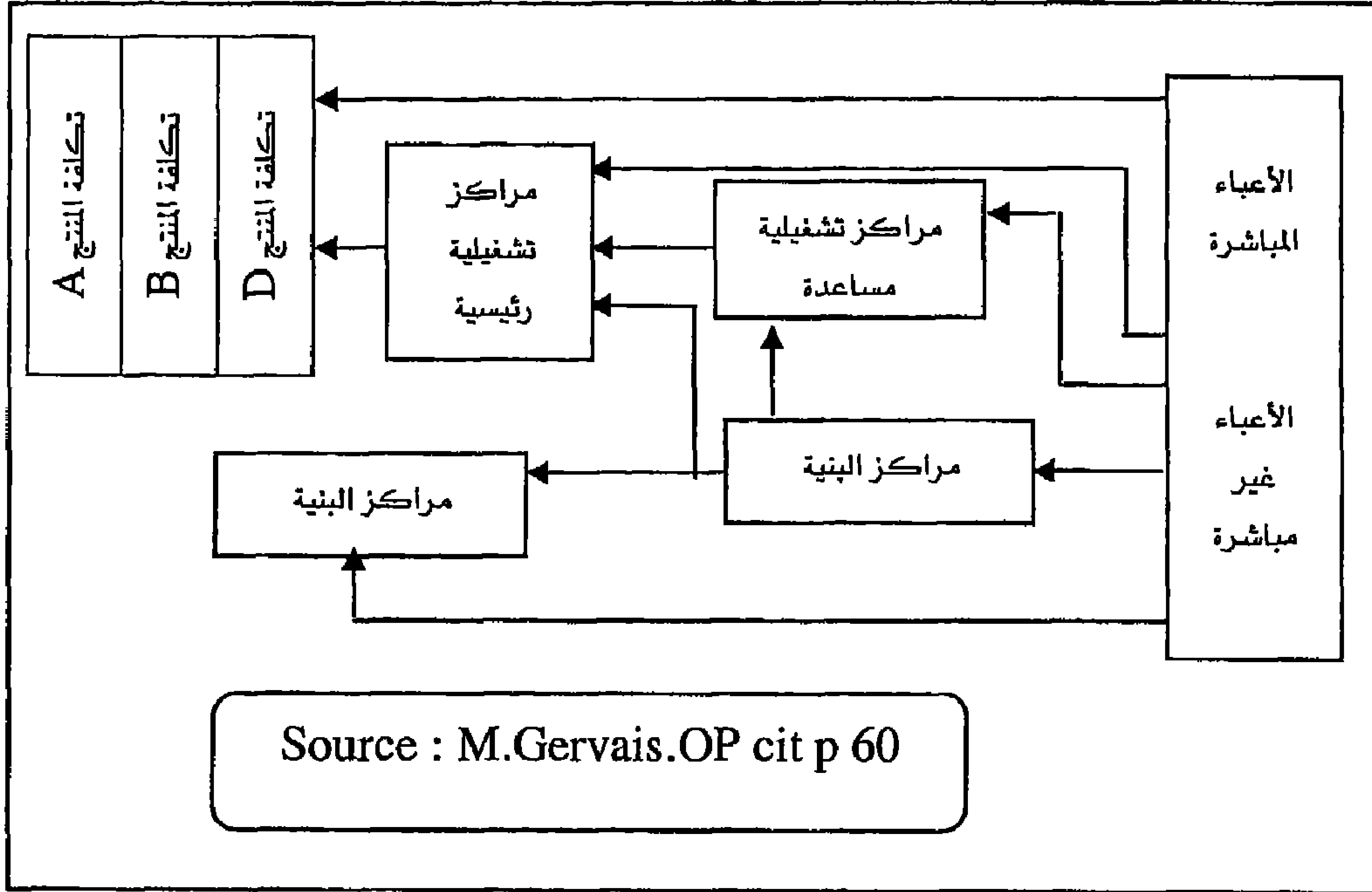
---

1 - M.Gervais. OP cit p:59.
2 - IDEM.

أما فيما يخص مراكز البنية فإن المخطط المحاسبي الفرنسي لم يدرج لها أي تقسيم كما هو الحال بالنسبة للمراكز التشغيلية.

و الشكل التالي يوضح تقسيم التكاليف بين مختلف مراكز التحليل :

شكل رقم 10: تقسيم الأعباء على مختلف مراكز التحليل



Source : M.Gervais.OP cit p 60

I. 2. 3 توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل و تحويلها للمنتوجات:

تمثل الأعباء غير المباشرة كل الأعباء التي لا يمكن تخصيصها لمنتج أو طلبية بحدّ ذاتها، و إنما هي أعباء مشتركة بين المنتوجات و الأنشطة لهذا فإنه من الصعوبة بمكان تحديد درجة مساهمتها من أول مرة في العملية الإنتاجية أو البيعيّة للمنتوج. و لهذا فإن المخطط المحاسبي اقترح تحميل الأعباء غير المباشرة على وحدات التكلفة بعد تفريغها على مراكز التحليل. وتمر معالجة الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها بخطوتين أساسين هما[1]:

1 - A.Burlaul , C.Simon OP cit P 24.

1- تفريغ الأعباء غير مباشرة في مراكز التحليل (التوزيع الأولي).
2- معالجة تبادل الخدمات بين مراكز التحليل (التوزيع الثانوي).

I.2. 3. 1 تفريغ الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل:

انطلاقا من صعوبة تتبع التكاليف غير المباشرة لوحدات التكلفة بطريقة مباشرة يتم تقسيم المؤسسة إلى نوعين من المراكز كما رأينا فيما سبق، مراكز رئيسية (أقسام إنتاجية أو أقسام الاستغلال) و مراكز فرعية أو ثانوية (أقسام خدميّة أو أقسام التسيير) حيث تحصر كل الأعباء غير المباشرة و توزّع على المراكز بنوعيها الإنتاجية و الخدميّة وفقا لأسس معينة و ملائمة. كما يتم استعمال جدول مزدوج المدخلات يتكون من أسطر الأعباء شبه المباشرة و الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها، و أعمدة بعدد مراكز التحليل ومن ثم يتم توزيع مختلف الأعباء على المراكز بالطريقة التالية :

- الأعباء شبه المباشرة يتم تخصيصها مباشرة لمراكز التحليل باستخدام وسائل قياس متاحة.
- أما باقي الأعباء غير المباشرة فيتم توزيعها بين المراكز المستهلكة باستعمال ما يسمى مفاتيح التوزيع الأولية الملائمة لطبيعة نشاط المركز و مخرجاته. و يعرف مفتاح التوزيع أنه (نسبة ثابتة مطبقة على عبئ ما وهو يحدد الحصة التي توجه إلى مركز معين)[1].

و يمثل مجموع كل عمود بعد الإنتهاء من عملية التوزيع الأولي التكلفة الجزئية لمركز التحليل.

I. 2. 3. 2 معالجة تبادل الخدمات بين مراكز التحليل :

نظرا لأن مراكز الخدمات هي مراكز مساعدة لا ترتبط مباشرة بالعمليات الإنتاجية فإنه يجب إعادة توزيع تكاليف هذه المراكز (متضمنة الحصص من التكاليف غير المباشرة التي وزعت عليها في الخطوة الأولى) على

1- A.Burlaud. C.Sinon OP. cit p33.

المراكز الرئيسية و كذلك على مراكز الخدمات الأخرى - خدمات متبادلة

- ليكون في النهاية مجموع الأعباء غير المباشرة متواجد كلية في حسابات المراكز الرئيسية، و تتم هذه المعالجة باستخدام مجموعة ثانية من المفاتيح هي مفاتيح التوزيع الثانوية.

و تعد معالجة تبادل الخدمات بين المراكز أحد أهم الصعوبات التي يواجهها محاسب التكاليف، إذ تتطلب هذه الخطوة التعرف على الأعباء التبادلية بين مراكز الخدمات، حيث تخدم هذه الأخيرة بعضها البعض مما يشكل مجموعة معقدة من العلاقات بين المراكز، و هنا يواجه المحاسب مشكلة اختيار الكيفية التي يوزع بها تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج (الرئيسية).

ونظرا لضرورة توزيع كافة تكاليف أقسام الخدمات على الأقسام الأخرى، يلجأ المحاسب إلى إتباع إحدى طرق توزيع أعباء مراكز الخدمات على المراكز الإنتاجية التي ندرج أهمها فيما يأتي :

- طريقة التوزيع الإجمالي.
- طريقة التوزيع المباشر.
- طريقة التوزيع المتسلسل.
- طريقة التوزيع المتبادل.

❖ **طريقة التوزيع الإجمالي** : تقوم هذه الطريقة على أساس توزيع مجموع أعباء المراكز المساعدة مرة واحدة على المراكز الإنتاجية و ذلك باتباع أساس توزيع واحد.

❖ **طريقة التوزيع المباشر (الانفرادي)** : تقوم هذه الطريقة على توزيع تكاليف مراكز الخدمات بصورة منفردة أو مستقلة عن بعضها على المراكز الرئيسية على أساس التوزيع المناسب له، إلا أن هذه الطريقة أيضا لا تأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين المراكز.

❖ **طريقة التوزيع المتسلسل (التنازلي) :** تأخذ هذه الطريقة بصورة جزئية الخدمات المتبادلة بين المراكز المساعدة، و يتم توزيع الأعباء بشكل متسلسل على المراكز التي يتم ترتيبها بطريقة متناقصة على أساس النسبة المئوية للخدمات التي تقدم لمراكز الخدمات الأخرى و لمراكز الإنتاج ،بداية من المركز الذي يقدم خدمات إلى المراكز الأخرى دون أن يستفيد من أية خدمة من مركز آخر إلى غاية المركز الذي لا يقدم أية خدمة و يستفيد من خدمات كل الأقسام الأخرى، و من الضروري ملاحظة أنه بعد تفريغ تكاليف مركز خدمات معين حسب الترتيب لا يرجع إليه مرة أخرى، و لا يجوز له استقبال تكاليف مركز آخر.

❖ **طريقة التوزيع التبادلي :** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل قسم من أقسام الخدمات على أقسام الخدمات الأخرى بالإضافة لأقسام الإنتاج، و بالتالي يقوم كل قسم من أقسام الخدمات بتوزيع تكلفته الصناعية غير المباشرة على كل من أقسام الخدمات السابقة له و التالية له و من ثم فإن هذه الطريقة تأخذ في الاعتبار تماما الاستفادة الكاملة المتبادلة بين كل أقسام الخدمات و في كل الإتجاهات.

و بعد الإنتهاء من عملية تفريغ أعباء المراكز الفرعية في المراكز الرئيسية يتم تحميل هذه الأعباء إلى المنتوجات بواسطة وحدات العمل.

4 .2.I اختيار وحدات العمل :

إن بقاء إجمالي الأعباء غير المباشرة في المراكز الرئيسية لا يعني شيئا في الحقيقة، لهذا يجب و ضع هذه الأعباء في علاقة مع الأنشطة التي تنجز في هذه المراكز، حيث أن اختيار (وحدة - نشاط) كما سماها (E.Raimailho) عند وضعه لمبادئ طريقة مراكز التحليل تكون مناسبة للتعبير عن أفضل إرتباط بين تغير إجمالي التكاليف للمركز و التغير الكمي لنشاطه هي التي تسمح بتحميل مصاريف هذا المركز لمختلف المنتوجات فضلا عن تتبع انتاجيته.

لقد عرف Raimailho وحدة العمل أنها (مقياس لإنتاج المركز ومستند لتحميل المصاريف على المنتوجات. .. هي وسيلة تلخيص المعلومة على كل ما يحدث في القسم كما أنها إجراء يسمح بالتمييز بسهولة بين تكاليف المنتوجات المختلفة و ذلك بالتعرف على إستهلاكها الحقيقي لموارد المراكز المختلفة)[1].

كما أن هناك من عرفها أنها (مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتوج من الأعباء غير المباشرة لمركز معين)[2] و بفضلها يمكن التنازل عن تكلفة مركز التحليل بطريقة عادلة إلى مراكز أخرى أو تحميلها لتكاليف المنتوجات أو الطلبيات.

ونظرا لكون المؤسسة تشتمل على عدة مراكز فإنه يفضل أن يستقل كل مركز إنتاجي بوحدة عمل خاصة به، حتى تتحقق الدقة في تحديد تكلفة المنتوج، و لهذا فإن تحديد وحدات العمل المناسبة لكل مركز إنتاجي يتطلب من محاسب التكاليف دراسات كثيرة. و عموما نستطيع التمييز بين نوعين من وحدات العمل و هما :

- وحدات عمل مادية (فيزيائية).
- وحدات عمل نقدية (نسبة مصاريف).

حيث ترتبط وحدات العمل بعدة أسس من أهمها :

- ❖ وحدات الإنتاج.
- ❖ المواد المباشرة.
- ❖ الأجور المباشرة.
- ❖ ساعات تشغيل الآلات.
- ❖ ساعات العمل المباشر.
- ❖ تكلفة المواد المباشرة.

1- P.Mevellec. OP. cit. pp. 1081. 1082.

2- P.Vizzavona , Pratique de gestion , Analyse prévisionnelle. Tome II , Bérti éditions.Alger. 1991. p 10.

و من الناحية التاريخية كانت أكثر وحدات العمل ملائمة هي الوحدات المرتبطة بساعات العمل المباشرة أو تكلفة العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات أو حتى عدد الوحدات المنتجة (في حالة إنتاج الشركة لمنتج واحد فقط)[1].

I.2. 5 حساب تكلفة وحدة العمل لكل مركز :

يتم حساب تكلفة وحدة العمل لمركز معين كما يلي :

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{الأعباء الإجمالية للمركز}}{\text{عدد وحدات العمل الملائمة للمركز}}$$

فإذا كانت تكلفة وحدة العمل هي عبارة عن تكلفة متوسطة نحصل عليها بقسمة إجمالي الأعباء غير مباشرة المتعلقة بمركز معين على عدد الوحدات لهذا المركز فإن هذا ما هو إلا تبرير لصفة التجانس للأنشطة التي تتم في ذلك المركز.

ومما سبق نخلص إلى القول أن استخدام وحدات عمل بالنسبة لكل مركز على حدا يؤدي إلى تحقيق الدقة و التجانس في بيانات التكلفة حيث تبرز فكرة التجانس في حساب متوسط التكلفة (وحدة العمل) كنتيجة منطقية لقيام المؤسسة بإنتاج أكثر من منتج.

I.2. 6 تحميل تكاليف وحدات العمل المستهلكة للمنتجات :

بمعرفة تكلفة وحدة العمل لكل مركز رئيسي يتم تحديد نصيب الوحدات من المنتجات المختلفة من الأعباء غير المباشرة، إذ يتم تحميل كل منتج بنصيبه من تكاليف الوحدات المستهلكة لكل مركز ساهم في إنجازه، و عندها نقول أن كل منتج قد استوعب نصيبه من الأعباء غير مباشرة و تحسب كما يلي :

تكلفة عدد الوحدات المستهلكة = تكلفة وحدة العمل للمركز × عدد الوحدات المستهلكة

1 - Donimique Roux, Daniale Soulié,La gestion. 2ème édition. Presses universitaire de France. 1966. p91.

وتجدر الإشارة هنا أن درجة دقة التكلفة تتوقف على مدى تجانس المركز. و بالوصول إلى هذه الخطوة نكون قد أتممنا كافة الإجراءات الخاصة بتحديد التكلفة الكلية باستخدام طريقة مراكز التحليل. حيث أن سعر التكلفة الكلية للمنتج هو عبارة عن مجموع التكاليف المخصصة مباشرة والتكاليف غير المباشرة المحملة للمنتجات باستعمال وحدات العمل.

وبعد هذا العرض المفصل لطريقة مراكز التحليل سوف نتطرّق إلى طريقة ثانية للتكاليف هي طريقة التكاليف المتغيرة.

II طريقة التكاليف الجزئية (المتغيرة):

1. II المفاهيم و المحيط الاقتصادي :

إذا كان مفهوم التكلفة الكلية قد احتل مكانة بارزة في أدبيات المحاسبة و رقابة التسيير إلا أنه قد أصبح فيما بعد غير قادر على ترشيد بعض القرارات نتيجة التعقد المتزايد للمحيط الاقتصادي و تغيره عن ذلك الذي ظهرت في ظله مبادئ طريقة مراكز التحليل. فكبر حجم المؤسسات، التنوع الكبير في أنشطتها، التحول من المؤسسات أحادية المنتج إلى المؤسسات التي تبحث عن تنويع ثنائياتها (منتوج/سوق)... هذه كلها عوامل ساهمت في تطوير المفهوم التسويقي و تجزئة السوق لسلعة معينة إلى أسواق صغيرة، مما عمل بدوره على التأثير على مرونة الطلب للمنتوجات التي لا تواجه بطبيعة الحال نفس المنافسة في السوق الواحد أو الأسواق المتعددة.

و قد ترتب عن هذه المتغيرات بروز مشاكل عديدة جعلت المسيرين يبحثون عن طريقة متقدمة تمكنهم من اتخاذ قرارات لحلها، كقرار إضافة منتوج جديد، تحديد تشكيلة المنتوجات و الربحية النسبية لها، إلغاء أو إبقاء أحد خطوط الإنتاج، قبول أو رفض طلبية عميل معين، قرار التسعير، اختيار إستراتيجية التسويق المناسبة و غيرها من القرارات الأخرى التي تتطلب من المدير إلماما كافيا و فهما عميقا لمختلف العلاقات المتشابكة بين التكلفة وحجم

النشاط و أرباح المنظمة. و هي العلاقة التي تفشل طريقة التكاليف الكلية في تحليلها من أجل مساعدة المسيرين على اتخاذ أفضل القرارات، و فهم أسباب نقص الأرباح في المؤسسة.

وفي إيطار تطوير طريقة ملائمة لهذه الإحتياجات الجديدة للمؤسسة و التي فرضها التحول الاقتصادي و الاجتماعي للمحيط، ثار Gorden ضد طريقة مراكز التحليل التي تستهدف تغطية كل الأعباء الخاصة بالمنتوج وأكد على ضرورة تحليل التكاليف إلى شقيها الثابت و المتغير.

كما بين Lardner في دراسته أن بعض التكاليف تكون مستقلة عن حجم النشاط و البعض يتغير بالتناسب معها. و كلما زاد حجم النشاط كلما نقصت التكلفة الوحدوية من التكاليف الثابتة و هذا يؤدي إلى زيادة الأرباح التي تتحقق بعد حجم معين من المبيعات أطلق عليه حجم التعادل و الذي يجب على المؤسسة أن تحدده. و بعد عدة سنوات درس (Schmalenbach) بدوره العلاقة بين التكلفة الوحدوية و مستوى النشاط، و هكذا ظهرت طريقة التكاليف الجزئية لأول مرة في الولايات المتحدة سنة 1936 تحت تسمية التكاليف المباشرة (Direct Costing) و انتقلت فيما بعد إلى إنجلترا في الخمسينات باسم التكلفة الحدية(Marginal cost). و قد تداول مصطلح التكلفة المباشرة لعدة السنوات واختفى تدريجيا ليحل محله مصطلح التكلفة المتغيرة (Variable Costing).

II. 2 الأسس التقنية و التنظيمية لطريقة التكاليف المتغيرة:

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة حسب المدرسة الأمريكية على مبدأ التحميل الجزئي للتكاليف. و طبقا لهذه الطريقة تتحمل وحدات المنتوج بكافة عناصر التكاليف المتغيرة فقط سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة أما عناصر التكاليف الأخرى و التي تمثل تكاليف ثابتة فإنها لا تحمل إلى وحدات

المنتوج و إنما ينظر إليها أنها مصاريف زمنية تحمل لحساب النتيجة. و فيما يلي سوف نقوم بعرض الأسس التقنية و التنظيمية لهذه الطريقة[1]:

1- تقسيم عناصر التكاليف الكلية إلى تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة.
2- تحميل وحدات المنتوج بعناصر التكاليف المتغيرة.
3- حساب الهامش.
4- حساب النتيجة.

II.2. 1 تقسيم عناصر التكاليف الكلية إلى تكاليف ثابتة و متغيرة:

إن قيام طريقة التكاليف المتغيرة على مبدأ تحميل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات المنتوج النهائية يعني أن هذه الطريقة تعتمد أساسا على فصل جميع تكاليف الإنتاج إلى شقيها الثابت و المتغير، و قد تعرضنا في الفصل الأول لطرق تبويب التكاليف و رأينا كيف أن التكاليف تصنف وفقا لأساس النشاط إلى تكاليف ثابتة و متغيرة و مختلطة حيث أن :

التكاليف المتغيرة : هي التكاليف التي تتغير في مجموعها بالتناسب في الأجل القصير مع تغير حجم النشاط مع الإشارة أنها تكون ثابتة بالنسبة لوحدة النشاط.

التكاليف الثابتة : هي التكاليف التي تظل ثابتة في مجموعها في الأجل القصير بصرف النظر عن تغيرات حجم النشاط، مع الإشارة أنها تكون متغيرة بالنسبة لوحدة النشاط.

التكاليف المختلطة : و هي التكاليف التي تتغير مع حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبة حيث تجزأ هذه التكاليف إلى قسميها الثابت و المتغير و يدخل الجزء المتغير فقط ضمن تكلفة الإنتاج.

---

1 - Béatrice et Grand Guillot. OP cit.p133.

II. 2. 2 تحميل وحدات المنتوج بعناصر التكاليف المتغيرة:

بعد فصل بنود التكاليف الإجمالية إلى تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف التي تتغير مع مستوى النشاط (التكاليف المتغيرة) بينما التكاليف التي تبقى على حالها بالرغم من تغير حجم نشاط (التكاليف الثابتة) فلا تدرج ضمن حساب التكاليف المنتج النهائي وإنما هي تكاليف أنفقت للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة ولهذا فهي تحمل لحساب النتيجة.

ويمكن كتابة نموذج هذه الطريقة كما يلي[1]:

$$CT = VQ + F \qquad I$$

حيث أن :

CT : التكلفة الكلية للمنتوج النهائي.

VQ : التكلفة المتغيرة الإجمالية.

V : التكلفة المتغيرة الوحدوية.

Q : الكمية المنتجة.

F : هي التكاليف الثابتة.

II. 2. 3 حساب الهامش:

يعرف الهامش على أنه الفرق بين رقم الأعمال الناتج عن بيع المنتجات و بين التكاليف المتغيرة، و أطلق عليه البعض هامش المساهمة أو المساهمة الحدية، و بذلك فهو يمثل القيمة الباقية لتغطية التكاليف الثابتة.

و عليه فإن :

هامش المساهمة الإجمالي = رقم الأعمال - إجمالي التكاليف المتغيرة.

هامش المساهمة الوحدوي = سعر البيع - التكلفة المتغيرة الوحدوية.

1 -H.Bouquin , OP cit p 184

و عموما يجب تسعير المنتج بما لا يقل عن التكلفة المتغيرة. كما يمكن التعبير عن الهامش بنسبة مئوية و ذلك كما يلي :

نسبة هامش المساهمة = هامش المساهمة الإجمالي / رقم الأعمال أو هامش المساهمة الوحدوي / سعر البيع

و هذه النسبة مفيدة جدا حيث أنها تظهر مدى تأثر هامش المساهمة بالتغير في إجمالي قيمة المبيعات و لهذا فإن الكثير من المسيرين يفضلون العمل بهذه النسبة و ذلك لتسهيل المقارنة بين المنتوجات المختلفة للمؤسسة للتعرف على المنتوج الذي يعطي أعلى نسبة هامش مساهمة لتغطية التكاليف الثابتة.

II.2. 4 حساب النتيجة :

يتم تحديد هامش المساهمة لإستخدامه في تغطية التكاليف الثابتة و الوصول بعد ذلك إلى النتيجة التي يمكن أن تكون ربحا أو خسارة أو تعادل.ويمكن حساب النتيجة و فقا للمنوذج التالي[1]:

$$B = PQ - VQ - F$$

حيث أن :

B : النتيجة (ربح أو أساليب أو معدوم).

P : سعر البيع.

من خلال هذا النموذج يتضح لنا أن النتيجة هي الفرق بين الهامش على التكاليف المتغيرة الإجمالية و التكاليف الثابتة. و يوضح الجدول التالي كيفية حساب النتيجة باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة.

1 - H.Bouquin , OP cit.p 184.

جدول رقم 1 : مراحل حساب النتيجة باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة

العناصر	المنتوجات			
	المنتوج A	المنتوجB	المنتوج C	الإجمالي
رقم الأعمالHT - التكاليف المتغيرة	xxx xx	xxx xx	xxx xx	xxx xx
= الهامش على التكاليف المتغيرة - التكاليف	xx xx	xx xx	xx xx	xx xx
= النتيجة التحليلية	xx	xx	xx	xx

Source : B. F grandguilot OP cit. P

وعليه فإن طريقة التكاليف المتغيرة تعد واحدة من أهم الأدوات التسييرية التي تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط الربح و تسعير المنتجات و تحديد ربحيتها، حيث تنبع أهميتها أساسا من توافقها التام مع مفهوم تحليل التكلفة و الحجم و الربح الذي يبحث عن أفضل توليفة مريحة للتكاليف المتغيرة و الثابتة و سعر البيع و حجم المبيعات.

بعد هذا العرض لكل من طريقة التكاليف الكلية (مراكز التحليل) و طريقة التكاليف المتغيرة سوف نتطرق لأهم الإنتقادات التي واجهت هاتين الطريقتين كأسلوبين تقليديين لحساب التكاليف.

III. تقييم الطرق التقليدية لحساب التكاليف :

تسعى كل من طريقتي مراكز التحليل والتكاليف المتغيرة لتوفير بيانات عن تكاليف المنتجات المختلفة و التي تعد العنصر الأهم في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية الرئيسية و التي من أهمها التسعير الداخلي (أسعار التحويل) والتسعير الخارجي، تقييم الأداء و الرقابة على التكاليف و ترشيدها بالإضافة إلى دورها التقليدي في تقييم المخزون لأغراض إعداد التقارير المالية و الضريبية. و أما الاختلاف بين الطريقتين فيتمحور أساسا حول كيفية معالجة التكاليف الثابتة التي لا يتم تخصيصها مباشرة للوحدات المنتجة.

في الحقيقة لا يوجد هناك موضوعا أثار جدلا كبيرا بين المحاسبين مثل موضوع التكاليف الثابتة و يتوقف حسم الخلاف على معرفة أي الطريقتين أكثر صوابا إلى حد كبير؟ غير أن تفضيل طريقة معينة بصفة مطلقة و اعتبار أن المعلومات التي توفرها حول تكاليف المنتجات هي الأكثر ملائمة لاتخاذ القرارات أمر غير معقول، لأن الدراسات النظرية في هذا الميدان تثبت دون شك تفوق كل طريقة على نظريتها في مجال معين.و نظرا لحاجة المسيرين لكلا الطريقتين لما توفرانه من معلومات تكون أساسا لاتخاذ قرارات هامة في المؤسسة يذهب البعض منهم لاستعمالهما معا لاكتساب ميزة التأقلم مع الظروف و المتطلبات المختلفة التي يمكن أن تواجه المؤسسة سواء في المدى القصير أو المدى الطويل.

ورغم ذلك فإن الطرق التقليدية للتكاليف التي كانت تلائم البيئة و الظروف التي وجدت فيها تعرضت لكثير من الانتقادات و لاقت الكثير من الصعوبات خاصة في مجال اتخاذ القرارات الاستراتيجية في ظل الظروف الراهنة. ولعل الخلاف التقليدي بين المحاسبين الأكاديميين الذين يؤيدون التكلفة المتغيرة والمهنيين الذين يميلون لاستخدام طريقة التكاليف الكلية حول معالجة التكاليف الثابتة لم يعد البيت القصيد، لأن كلا من الطريقتين أثبتتا عجزهما الفعلي عن توفير المعلومات الملائمة و الدقيقة لاتخاذ قرارت جد حساسة و

مكلفة للمؤسسة في ظل بيئة صناعية وتكنولوجية و محيط اختلفت متغيراته كلية عن سابقه.

تشير الكتابات الأكاديمية أن أولى الانتقادات التي لاقتها الأساليب التقليدية لحساب التكاليف كانت في منتصف القرن العشرين و على الأخص في مجال توزيع التكاليف غير مباشرة على المنتجات، وقد تزايدت حدة هذه الانتقادات في عقد الثمانينات نتيجة للتطورات المتسارعة في البيئتين الصناعية والإدارية

للمشاريع الاقتصادية و تركزت معظم هذه الانتقادات على جانبين هما: الجانب التقني والجانب المفاهيمي. حيث نجد أن الجانب التقني أو الحسابي يركز على كل المشاكل المتعلقة بتوزيع التكاليف غير المباشرة. أما الجانب المفاهيمي فهو يتعلق بمختلف التطورات و الأفكار الإدارية الحديثة التي طبعت المحيط الاقتصادي و تأثيره على هيكل المؤسسات و تقنيات الإنتاج المستعملة.

وفي ما يلي سوف نتعرض لأهم هذه الانتقادات بدءا بالجانب التقني ثم الجانب المفاهيمي.

III. 1 تقييم الجانب التقني للطرق التقليدية[1] :

قام كل من (Jonson et Kaplan) في كتابهما الشهير La pertinence perdue , grandeur et décadence de la comptabilité

1 - تم إعداد هذا العنصر بالاعتماد على المراجع التالية :

- PierreLaurent Bescos et Carla Mendoza. Le management de la performance. Edition comptables Malesherbes. Paris. 1997.pp 19-31
- Jean - luc Arrègle , et Al. les Nouvelles Approches de la gestion des organisations. Edition economica , Paris 2000.pp 150 - 170
-P lorino. Méthodes et pratique de la performance. Editions d'organisation Paris 2001.pp 206 -250
- Laurent Ravignon et AL. gestion par Activités. Edition d'organisation. Paris 2001.pp 143 - 143
- Mevellec OP.cit pp 395 - 397
- د. محمد الفيومي محمد.مرجع سابق.ص ص 559 – 562

de gestion بتوجيه أشد الانتقاد إلى الأساليب التقليدية بسبب توجهها التقليدي لتوفير بيانات مالية بغرض تقييم المخزون و تحديد تكلفة المبيعات وفقا لمعايير المحاسبة المالية، بينما تفشل هذه الأنظمة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ كثير من القرارات التشغيلية و الاستراتيجية. ومن أهم الانتقادات التقنية الموجهة للطرق التقليدية للتكاليف نذكر ما يلي :

❖التبسيط المفرط لنماذج الأنظمة التقليدية للتكاليف :

تظهر الطرق التقليدية للتكاليف تبسيطا مفرطا في تطبيقها، إذ أن معظم هذه التبسيطات لم تعد مقبولة حاليا، فالتوجه المركز للأنظمة التقليدية نحو توفير المعلومات المالية جعل من نماذجها أدوات حسابية بحتة لا يمكنها أن تزود بالمؤشرات الكافية لتوجيه تفكير المسيرين في محيط معقد و متقلب، هذا من جهة و من جهة ثانية، فإن الأنظمة التقليدية تستعمل علاقات مبسطة في توزيع التكاليف يتم فيها تجاهل تعقيدات الأنشطة الإنتاجية الحديثة و ينجم عن ذلك و بشكل كبير تشويه تكلفة المنتج و خاصة في المؤسسات متعددة المنتجات.

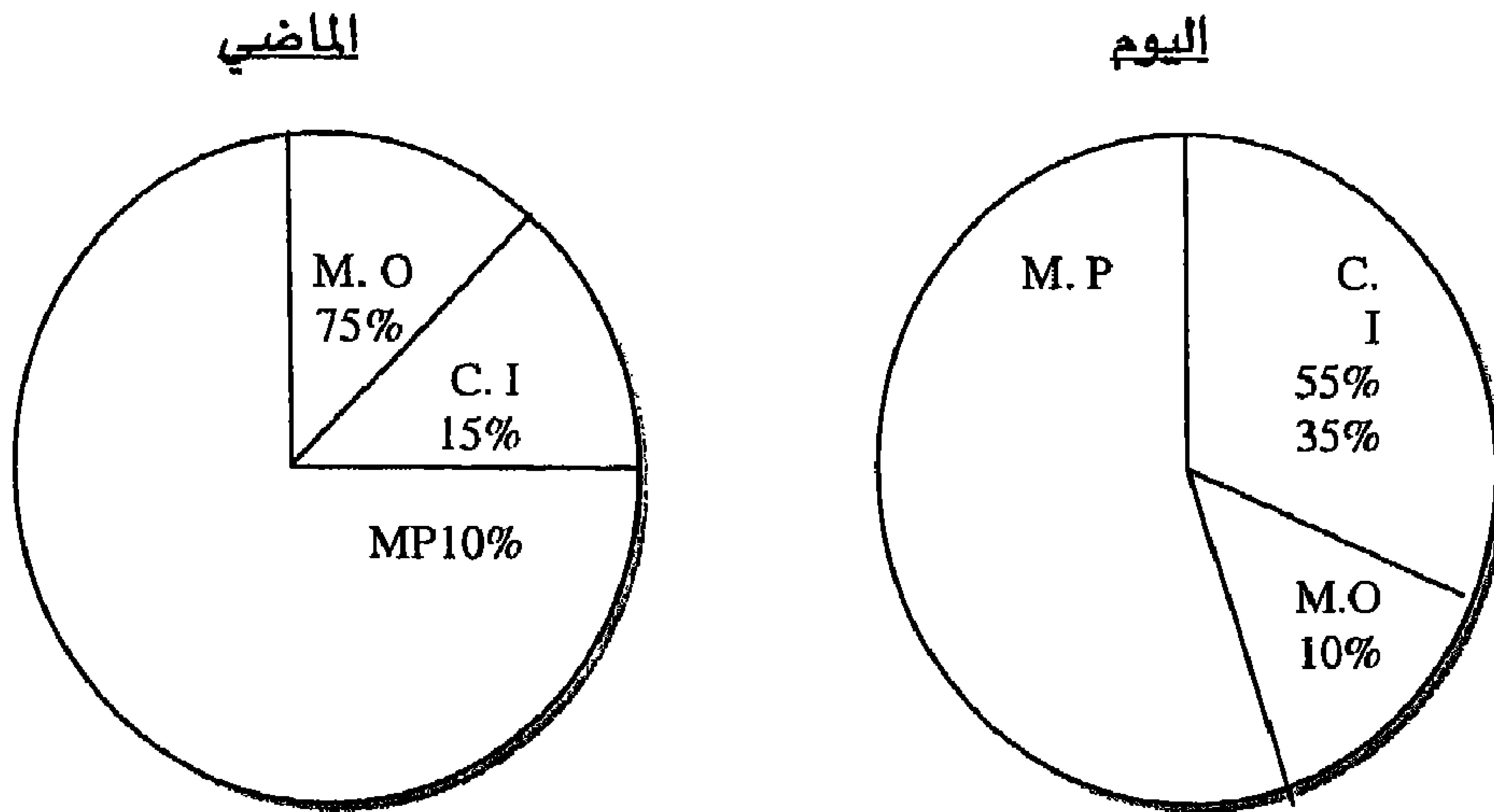
❖استعمال أسس توزيع حكمية :

تعتمد الطرق التقليدية للتكاليف على وحدات قياس حكمية و مشكوك فيها لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، فإذا كان التحميل التقليدي المرتبط بالحجوم الإنتاجية كساعات العمل و ساعات الآلات وعدد الوحدات المنتجة ملائما عندما كان هيكل التكاليف تمثل فيه التكاليف المباشرة بنسبة

(85٪- 90٪) فإن هذا التخصيص لم يعد ملائما في الظروف الحالية.

لقد تطور هيكل التكاليف الإجمالي و انتقلت حصة اليد العاملة المباشرة إلى اقل من 25% و أصبحت التكاليف الثابتة كالخدمات اللوجيستية، والهندسية و التصميم و التوزيع و خدمات الإعلام الآلي... تحتل الجزء الأكبر، وبهذا فإن استعمال ساعات العمل المباشرة كأساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتوجات سوف يؤدي حتما إلى نتائج مظللة. و الشكل التالي يوضح تطور التكاليف غير المباشرة بين اليوم و الماضي.

شكل رقم **11**: تطور هيكل التكاليف بين اليوم و الماضي



حيث : **M.P** : تكاليف المواد الأولية، **M.O** : تكاليف اليد العاملة، **C.I** : تكاليف غير مباشرة.

Source : Jean – luc Arrègle et AL. OP cit p 167

❖ سيطرة التوجه نحو المحاسبة العامة على أنظمة المحاسبة التقليدية :

لقد اشتقت أنظمة التكاليف التقليدية من أنظمة المحاسبة المالية وورثت عنها توجهها لتقويم المخزون و تكلفة البضاعة المباعة أكثر من توجهها إلى تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة و في الوقت المناسب لتسهيل رقابة التكاليف و تحسينها، و قد أكد Kaplan في كتابه أن سعر التكلفة يجب أن يكون مفصولا عن بقية المفاهيم لأنه يحمل اتجاها إستراتيجيا و يلعب دورا بارزا في تحديد سعر البيع و قرارات أخرى حول تصميم المنتوج، إنتاجه، التخلي عنه، الاستمرار فيه. .. فالاعتماد على المعلومات المالية التي توفرها الأنظمة التقليدية لا يساعد أبدا على اتخاذ قرار استراتيجي. إضافة إلى ما سبق، فإن التوجه

التدريجي للمؤسسات لتبني مفهوم فلسفة (JAT) [1] يجعل من تقييم المخزونات من السلع الوسيطة أو التامة أمرا لا طائل منه.

❖ **صعوبة المحافظة على صفة التجانس لمراكز التحليل :**

صفة التجانس المشترطة في مراكز التحليل فرضية يجب أن يعاد فيها النظر، فمراكز معالجة التكاليف غير المباشرة تكون متجانسة فقط في حالة قيامها بنشاط واحد و تكون التكلفة الوحدوية منتظمة فيها لكون الوحدات المنتجة تستهلك من كل نشاط نسبة منتظمة. إلا أن مراكز التحليل الحالية تقوم بعدة أنشطة غير متجانسة و هذا يعني أنها تستهلك تكاليف الموارد بنسب مختلفة.

❖ **عدم ملائمة تبويب التكاليف إلى ثابتة و متغيرة :**

في ظل المعطيات الجديدة، انتقد كل من (Howell et Sourey) الفصل التقليدي بين التكاليف إلى ثابتة و متغيرة لعدم ملاءمتها لتطور تكنولوجيا الإنتاج. فهذه الأخيرة تفرض إعادة التفكير في قضية الاهتلاكات التي اعتبرت كلاسيكيا تكاليف ثابتة، إلا أن التجهيزات الحديثة هي تجهيزات نستطيع تقسيمها إلى عناصر ثابتة كالآلات و عناصر متغيرة كالوسائل التي تكون لها علاقة مباشرة مع حجم الإنتاج كل هذا يجعل التوجه إلى تقسيم التكاليف إلى تكاليف مباشرة أوتكاليف يمكن تتبعها (traçable) و تكاليف غير مباشرة (لا يمكن تتبعها) أمرا أكثر توافقا مع متطلبات الإنتاج الحديثة.

❖ **اعتبار حجم الإنتاج هو سبب تغير التكاليف :**

تعتبر الأنظمة التقليدية للتكاليف أن حجم الإنتاج هو العامل المفسر لتغير التكاليف و هو افتراض ناشئ عن هيمنة التكاليف المتغيرة على هيكل التكاليف الإجمالي، هذا الافتراض لم يعد صحيحا و استمرارية الاعتماد

---

1 – Juste à – temps .

عليه سوف يؤدي بالضرورة إلى تحريف التكاليف الحقيقية للمنتوجات مما يؤدي إلى اتخاذ قرارت تكتيكية و استراتيجية أقل من المثالية في أفضل حالتها آو قرارت خاطئة و مكلفة في أسوء الحالات. و في هذا الصدد، تثبت الدراسات التي تبحث في الإجابة عن أسباب ارتفاع التكاليف أن التكلفة الكلية للمنتوجات لا تكون تابعة لحجم الإنتاج و لكنها ترتبط أكثر بتنويع المنتوجات و تعقيد العمليات. و بهذا فإن سياسات التنويع تؤدي إلى تعدد السلاسل القصيرة بما يعمل بدوره على إظهار ربحية مرتفعة لها بسبب عدم التناسق في تحميل التكاليف الثابتة عكس السلاسل الطويلة (المنتوجات النمطية) التي يتم تحميلها بنصيب كبير من الأعباء الثابتة مما يجعلها تظهر أنها تحقق أرباحا منخفضة، وهكذا تدعم السلاسل القصيرة بواسطة السلاسل الطويلة، و هو ما يؤدي في النهاية إلى قرارت خاطئة.

❖ إهمال الأنشطة الداعمة :

يقتصر النموذج التقليدي للتكاليف على تحليل التكاليف الإنتاجية و يتجاهل كلية التكاليف عدا الإنتاج كتكاليف البحوث و التطوير التي أصبحت تمثل الجزء الأكبر من التكلفة الإجمالية. فالانتقاد الموجه في هذا الإطار للأنظمة التقليدية للتكاليف هو عجزها الفعلي عن تزويد المسيرين بالمعلومات التي تمكنهم من تحليل التكاليف المرتبطة بأعلى سلسلة القيمة. كتكاليف البحوث و التطوير و تصميم المنتج و تـكاليف

نهاية سلسلة القيمة و التي تتكون من التسويق و التوزيع و خدمة العملاء و لكن مثل هذه التكاليف عند أعلى و نهاية سلسلة القيمة و التي تعرف بتكاليف الأنشطة الداعمة (Activités de support) أصبحت في السنوات الأخيرة تمثل نصف أو أكثر من نصف التكاليف الكلية للمنتوج و بالتالي فإن حذف أو استبعاد تكاليف أنشطة الدعم من تحليل الربحية سوف يعمل على تقدير المنتج بأقل من تكلفته الحقيقية.

❖ **فشل الطرق التقليدية في تفهّم الأنشطة المسببة للتكاليف :**

لقد أثبتت الأساليب التقليدية لحساب التكاليف عجزها الفعلي عن توفير معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات و يرجع ذلك أساسا لعدم قدرة الطرق التقليدية على التخصيص الصحيح للتكاليف للوحدات المنتجة نظرا لغياب العلاقة السببية بين تكلفة المنتج و الموارد التي يستهلكها هذا المنتج. فالتكاليف التي تتحمل بها المؤسسة لا تحدث فحسب و إنما تحدث نتيجة مسببات لها ، و من أجل قرار تخفيض التكاليف فإنه لا بد من التعرف أولا على مسبب هذه التكاليف. فالمنتجات لا تستهلك موارد و إنما تستهلك أنشطة و هذه الأخيرة هي التي تتسبب فعلا في حدوث التكاليف.

وعليه فان الانتقاد الموجه لطرق التكاليف التقليدية في هذا الإطار يعد لب القضية بسبب عدم تجاوبها مع التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة أي ضرورة ربط النظام المحاسبي بالتفكير الإستراتيجي خاصة فيما يتعلق بالاستجابة لاحتياجات السوق من خلال تحليل سلسلة أنشطة القيمة للمؤسسة، و لهذا فقد فشلت الطرق التقليدية في تفهم الأنشطة و التكاليف التي تتسبب عنها مما أدى إلى عدم دقة رقابة التكاليف ووجود أنشطة لا تضيف قيمة للمؤسسة.

❖**عدم كفاية المؤشرات المالية :**

في ظل محيط يتسم بالتعقيد و الديناميكية و تسارع دورة حياة المنتوج تكون المقاييس المالية التي توفرها الطرق التقليدية غير كافية لوحدها للرد على متطلبات المنافسة الحادة و التطورات في أذواق المستهلكين. فالطرق التقليدية للتكاليف لا تسمح بتوفير المعلومات الضرورية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمسيرين لان المحيط الحالي الذي يفرض على المؤسسة أن تتصف بالليونة و رد الفعل المسبق يجبرها أيضا على تبني أنظمة محاسبة قادرة على توفير معلومات تسمح للمسيرين باتخاذ افضل القرارات الإستراتيجية و ذلك بفضل مؤشرات غير مالية تكون أكثر ملائمة للمحيط الحالي كالوقت و السرعة في رد الفعل و الجودة و إرضاء العملاء فالأنظمة التقليدية تنظر إلى السعر و التكلفة

كأهم عاملين للنجاح (FCS)[1] مهملة بذلك عوامل أخرى أكثر أهمية لمواجهة المنافسة و احتياجات السوق.

❖**العمل هو العامل الوحيد لإنشاء القيمة :**

لقد أشار Mevellec أن العامل المحدد للتكاليف المتغيرة هو العمل و بهذا فهو يعتبره وفقا للنظم التقليدية السبب الوحيد لإنشاء القيمة إلا أن أثر التطورات التكنولوجية على هيكل التكاليف و توجيه الاهتمام للوظائف الأخرى (أنشطة الدعم) جعل المسيرين يوجهون اهتمامهم لمفهوم القيمة في نظر المستهلك. فالتكلفة المرتفعة للمنتوج لا تعني بالضرورة زيادة قيمته في نظر الزبون و هذا ما يفرض على المسيرين ضرورة استبعاد المدخل الكلاسيكي و إعادة التفكير في إيجاد طرق أخرى أكثر ملائمة و فهما للأنشطة التي تكون سلسلة القيمة للمؤسسة من أجل التعرف على الأنشطة التي تنشأ هذه القيمة أو تلك التي لا تضيفها للمنتوجات المطلوبة من طرف الزبائن.

III. 2 تقييم الجانب المفاهيمي للأساليب التقليدية :

إن ظروف البيئة الصناعية و الإدارية التي شاع فيها استخدام الأنظمة التقليدية للتكاليف قد تغيرت في الوقت الحاضر و أصبحت هذه الأساليب التي قدمتها الفلسفات الإدارية القديمة في العقود السابقة غير قادرة على مواكبة تطورات العصر و احتياجاته.

ونتيجة للتعقيد المتزايد و المتسارع للمحيط الاقتصادي و الاجتماعي و التكنولوجي للمؤسسات ظهرت أفكار و مفاهيم إدارية جديدة أدت بدورها إلى تطورات مثيرة في بيئة الأعمال في العشريتين الأخيرتين. هذه المفاهيم و التصورات الإدارية تهدف أساسا إلى مساعدة المؤسسات على إحداث تغيرات أساسية في أنظمة العمل الإداري بما يمكنها من تأدية دورها بفاعلية. و عليه فإن جلّ

1- Facteurs clés de succès .

الانتقادات الموجهة للأساليب التقليدية لحساب التكاليف تركز حول عجزها على مسايرة هذه التغيرات و التأقلم معها.

ومن أجل توضيح عدم قدرة الطرق التقليدية على الاستجابة لاحتياجات المسيرين من المعلومات والمعطيات التكالفية التي تمكنهم من مواجهة تحديات تغير المحيط و البيئة الصناعية والتكنولوجية نستعرض فيما يلي أهم ملامح المحيط الحالي للبيئة الصناعية والإدارية ومدى تأثير ذلك على الهياكل التنظيمية للمؤسسات.

أولا : تطور المحيط الاقتصادي :

لقد شهد المحيط الاقتصادي منذ الأزمة النفطية منتهى التغيير بسبب زيادة التعقيد و عدم الاستقرار مما استوجب على المؤسسات إيجاد قواعد جديدة لمواجهة هذه التغيرات التي اتسمت بالتسارع و الخطورة و الكثافة في آن واحد، ويمكن تلخيص هذه التغيرات في النقاط التالية :

- تزايد حدة المنافسة و الاتجاه نحو العولمة.
- تزايد معدلات الابتكار و التجديد التكنولوجي.
- تطور الأنظمة الإنتاجية.

و فيما يلي شرح لكل خاصية من هذه الخصائص.

❖ تزايد حدة المنافسة والاتجاه نحو العولمة :

لقد تزايدت شدة المنافسة العالمية في العشريتين الأخيرتين حيث برزت ممارسات جديدة في بيئة الأعمال تبلورت في كثرة عمليات الاستحواذ على منظمات أخرى وحدوث عمليات الإندماج بين المؤسسات فضلاعن تزايد عدد التحالفات الإستراتيجية العالمية واتفاقيات التعاون أو الشراكة بين الشركات العملاقة في العالم، وهذا كله يعني اتساع نطاق وحجم الأسواق وتوجهها نحو العالمية بدل المحلية[1].

1- نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، بيروت. 1996. ص17.

وأمام هذا التوجه، تسعى المؤسسات العالمية نحو تحقيق الاستغلال العالمي لمواردها المختلفة : الرأسمالية، البشرية، و التنظيمية مما يزيد من قدرتها على التنافس في الأسواق العالمية، و مع زيادة الاتجاه نحو عولمة الإنتاج و الأسواق يصبح العملاء اكثر استعدادا لشراء إحتياجاتهم من أي مكان في العالم بالجودة العالية و السعر الملائم. و استجابة لهذا فإن المؤسسات بدأت تركز على مفهوم الميزة التنافسية الدائمة باعتبارها عنصرا أساسيا و جوهريا للنجاح في محيط أثبت فعلا أن البقاء لم يعد للأقوى و إنما للأسرع و الأطول نفسا. لذا بدأت المؤسسات توجه اهتمامها أولا نحو إجراء تحليلات إستراتيجية للصناعة و ذلك من أجل اختيار الإستراتيجية الملائمة لتحقيق ميزة تنافسية مستمرة.

وعليه فإن المؤسسات التي تؤدي حاليا أداءا جيدا في أسواقها المحلية و ترغب في الاستمرار بنفس مستوى الأداء في المنافسة العالمية عليها أن تعمل جاهدة على أن لا تقل منتجاتها بأي حال عن المنتجات الأجنبية من حيث الجودة و الأسعار والتكلفة. وهذا التعدد للأداء الحالي للمؤسسة يعكس مباشرة أهمية إرضاء المستهلك لكونه أصبح يشكل محور نجاح كل تنظيم في ظل المنافسة الحالية، وقد أطلق على هذه العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على رضا المستهلك عوامل النجاح الأساسية (FCS) و بذلك غيرت المعطيات الحالية للمنافسة العالمية جذريا القواعد التنافسية. لأن التكلفة لم تبق العامل الوحيد الملائم الذي يزيد من قوة المؤسسة في السوق.

وفي هذا الصدد نجد أن الأهداف التقليدية لمحاسبة التكاليف تتضمن تفسير النتائج المتوصل إليها من خلال حساب تكلفة المنتج و مقارنته بسعر البيع لضمان تحقيق هامش مرضي و هذا المنطق يتماشى مع فكرة عدم الأخذ بعين الإعتبار لمشاركة الزبون في تصميم المنتج أي لا يراعى لإرضائه أهمية كبيرة. غير أن الدراسات التي أجريت في فرنسا و الولايات المتحدة حول مدى ملائمة المعلومات التي توفرها الأنظمة المحاسبية التقليدية لمتطلبات المنافسة الحالية أثبتت عدم رضاء المسيرين عنها، وهكذا عكفت جهود الخبراء للبحث عن

أساليب جديدة توفر معلومات أكثر ملائمة لتفعيل القرارات و كذا تغذية التفكير الإستراتيجي بتحليل مستحدث للتكاليف مع تطوير أدوات قياس أداء اكثر ملائمة.

❖ **تزايد معدلات الابتكار و التجديد التكنولوجي :**

لقد ظلت التكنولوجيا إلى وقت ليس ببعيد متغيرا خارجيا في دالة الإنتاج يرتبط بتفسير الدورات الاقتصادية التي تتسم بالأمد الطويل، إلا أن ذلك لم يكن ليعني إغفالا لدور التقنية و التجديد التكنولوجي الذي ظهر لأول مرة على يد شومبتير. و يرجع بروز الاهتمام بالابتكارات و التجديدات التقنية إلى منتصف السبعينات إثر الأزمة الاقتصادية التي أصابت قطاع الصناعة من جهة وإلى التطور الحادث في مجال المعلوماتية و الإلكترونيك و البيوتكنولوجيا و الطاقة. من جهة أخرى، وهذا الاهتمام المتزايد للتجديد التكنولوجي أدى إلى تقليص زمن دورة حياة المنتوجات إلى بضع سنوات أو حتى إلى بضع أشهر كما هو الحال في قطاع التكنولوجيا العالية كالحاسب الآلي الذي أصبحت دورة حياته أقل من سنة عكس بعض القطاعات التي تكون فيها فترة البحث و التطوير و التصميم أطول من فترة الإنتاج و التسويق.

و عليه فإن المؤسسة إذا أرادت إجراء تحليل إستراتيجي لمنتوجاتها فعليها تصميم أنظمة تكالفية تستطيع تزويد المسيرين بالمعلومات التي تمكنهم من التحليل الإستراتيجي الشامل للتكاليف المرتبطة بدورة حياة المنتوج[1] و هذا ما تعجز النماذج التقليدية لمحاسبة التكاليف عن الأخذ به.

كما أن تزايد وتيرة التجديد التكنولوجي تقدم وفرات كبيرة في معالجة المعلومات إلكترونيا مما يسهل عملية متابعة الكثير من التكاليف للمنتوجات كانت تعتبر سابقا تكاليف غير مباشرة و ذلك نظرا لارتفاع تكلفة تتبعها في الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف.

---

1 - Pierre - laurent Bescos et Carla Mendoza. OP cit. p19.

❖ تطور الأنظمة الإنتاجية[1] :

لعل من أبرز مظاهر التطور التكنولوجي في مجال التصنيع هو استعمال الحاسبات الآلية و الإنسان الآلي (Les robots) في الكثير من العمليات الإنتاجية و هي آلات قابلة للبرمجة تقوم بمهام متعددة مستغنية المؤسسات بذلك على كثير من خدمات الأفراد.

هذا من جهة و من جهة أخرى فإن التحول إلى الآلية يترتب عليه تخفيض كبير في وقت و تكلفة الإعداد للإنتاج الأمر الذي يحقق للمؤسسة الكثير من المنافع مثل المرونة الكبيرة في الإنتاج و الاستجابة السريعة

والفورية لطلبات العملاء فضلا عن ارتفاع جودة المنتجات و انخفاض تكاليفها و زيادة الإنتاجية.

ويعد التصنيع المرن نموذجا متطورا لتنظيم عملية الإنتاج حيث يمّكن ذلك الانتقال بسرعة من منتوج لآخر و بذلك تستطيع المؤسسة أن تتحول من نظام مبني على اقتصاديات الوفرة (إنتاج كتلي و بسلاسل كبيرة مع تنوع ضعيف للمنتوجات) إلى نظام مبني على تنويع الإنتاج و تنويع المنتوج في حد ذاته. و عليه فإن هذا النظام التصنيعي الحديث يوفق بين العديد من المفاهيم (كاقتصاديات الحجم و آثار التعلم و الكفاءة و التصنيع وفقا لطلب العميل) التي كان يعتقد في السابق أنها متناقضة ولا يمكن التوفيق بينها.

كما أن تنوع حجم الدفعة و تنوع الحجم الطبيعي للمنتج و تنوع درجة تعقيد المنتجات كلها نقاط لا يمكن لطرق حساب التكاليف التقليدية أن

1- تم إعداد هذا العنصر بالاعتماد على :
- دافيد راتشمان و آخرون ، الإدارة المعاصرة. دار المريخ للنشر. الرياض، المملكة العربية السعودية 2001. ص ص224 - 230.
- احمد نور، حسين علي. مرجع سابق. ص ص 33 – 36.

تستوعبها بسبب عدم تفهمها للأنشطة المسببة للتكاليف و هذا ما يؤدي إلى نشأة فجوة حقيقية بين الأنظمة التقليدية للتكاليف و طرق الإنتاج الحديثة.

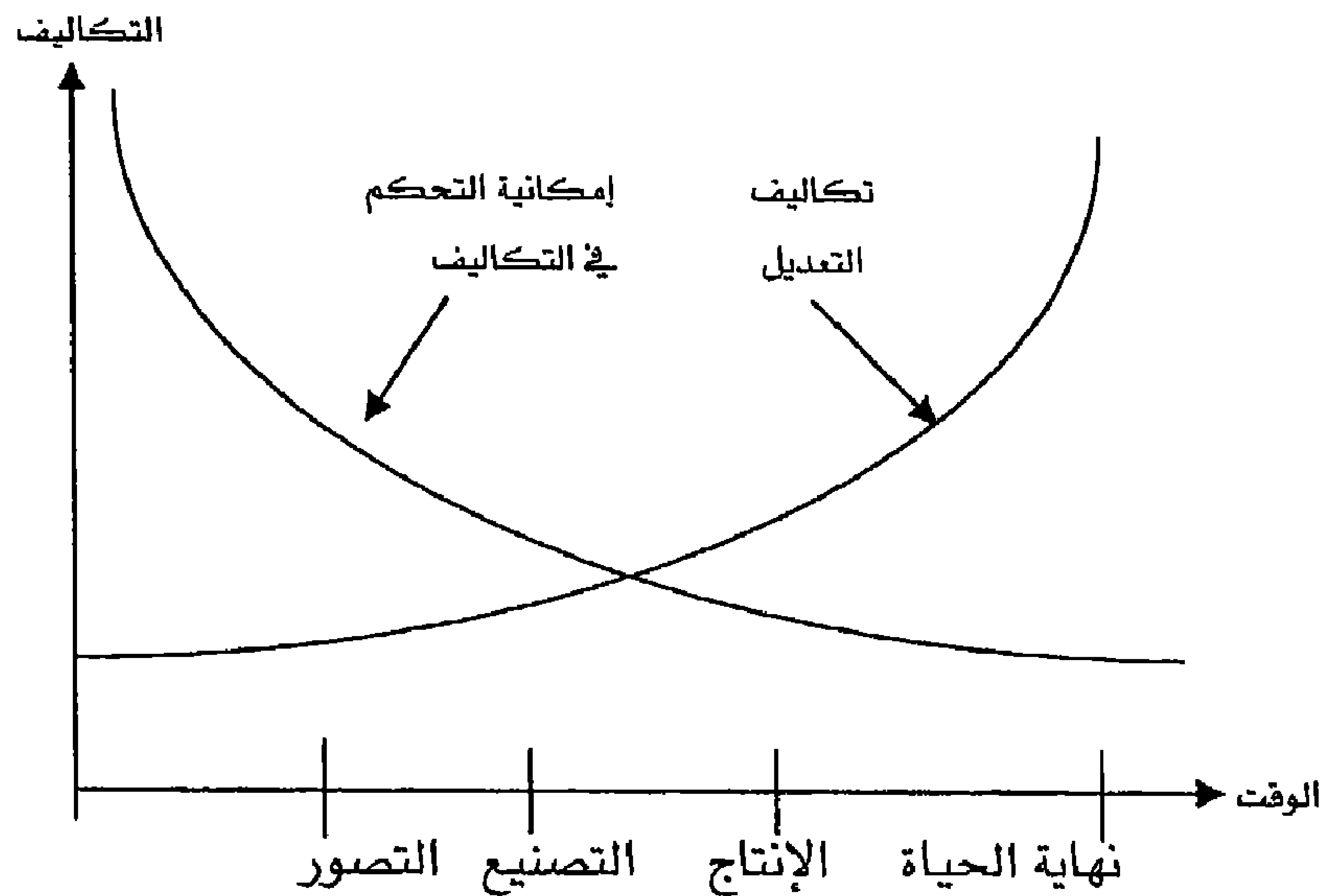
كما يعتبر التوجه نحو فلسفة الوقت المحدد (JAT) و تخطيط الاحتياجات من المواد (MRP)[1] من المداخل المتكاملة لتقنيات الإنتاج الحديثة إذ يمكن للمؤسسة أن تتحكم في تدفق المواد و الإنتاج تحت التشغيل و الإنتاج التام من خلال ما يسمى بمدخل السحب (Pull approche) في تصنيع المنتجات الذي يختلف كلية عن مدخل الدفع (Push approche) المطبق في نظم التصنيع التقليدية.

إن من أهم النتائج لمدخل (JAT) هو تخفيض المخزون بجميع أنواعه إن لم يكن التخلص منه كليه و هذا ما يحقق وفرات مالية هائلة في تكاليف الحصول عليه و تخزينه و مناولته وكذا وفرات عينية متمثلة في المكان المخصص لتخزينه. إذ لوحظ أن الشركات التي طبقت طريقة (JAT) استطاعت أن توفر أكثر من 50% من مساحة المصنع كانت مخصصة للتخزين.

وآخر ما يمكن التطرق إليه في تطور الأنظمة الإنتاجية هو التحول إلى تصميم المنتج و إختباره بمساعدة أنظمة كمبيوتر متطورة حيث يمكّن هذا النظام من التحكم الجيد في التكاليف أثناء مرحلة التصورو التصميم مما يقلل من فرص الخطأ أثناء عملية الإنتاج إذ تصبح إمكانية التعديل بعدها مكلفة. وهذا ما يوضحه الشكل التالي :

1- Material –Requirment Planing

شكل رقم12 : إمكانية التحكم في التكاليف و تكلفة التعديل خلال دورة حياة المنتوج.



Source : G – Melyon et AL. OP cit p 285

ثانيا : تطور الهياكل التنظيمية للمؤسسات[1].

إن الأنظمة التقليدية التي كانت متلائمة مع النموذج التايلوري للعمل و التنظيم لم يعد في استطاعتها الاستمرار في العمل لمواجهة سوق يتميز بالمنافسة العالمية. فالتنظيم التسلسلي الوظيفي الذي يقسم المؤسسة إلى وحدات مستقلة تكون فيها المسؤولية محددة في إطار الوظيفة المنوطة بأفراد معينين تجعل من الوحدات أجزاء منفصلة عن بعضها حيث تسعى كل وحدة إلى تحقيق الكفاءة بتخفيض التكاليف في كل قسم أو ورشة على حدا. إلا إن هذا الفصل في

1- تم إعداد هذا العنصر بالإعتماد على :

-P. Mevellec.Encyclopédie de la gestion et du management EGM. sous la direction de robert leduff. Editions DALLOZ. Paris. 1999.p

- Réne Demeestère et AL. Contol de gestion et pilotage. Editions Nathan. Paris 1997. pp 196. 197.

الوظائف يؤدي إلى إضعاف الأداء الشامل للمؤسسة كما أنه يلغي مفهوم أفضلية الزيادة (Synergie) الناتجة عن العلاقات المتداخلة بين الوظائف المختلفة في المؤسسة.

إن تنظيم المسؤوليات وفقا لمبدأ التسلسل الهرمي أصبح غير قادر على مواجهة التطورات الاقتصادية و التكنولوجية و المنافسة التي تتطلب ضرورة الاستجابة السريعة للعملاء هذا من جهة و من جهة ثانية فإن التعقيد المتزايد للمحيط و التقلب المستمر له يفرض على المؤسسة إيجاد نموذج تنظيمي ملائم للإطار الحالي تختلف فرضياته عن تلك التي يتبناها النموذج التايلوري، فالمؤسسة في ظل هذا التعقيد المتزايد، عليها أن تتصف بالليونة و الرد المسبق و السرعة في الإستجابة لمتطلبات الزبائن. و عليه فإن الانتقال من نموذج تنظيمي سلمي (عمودي) إلى نموذج تنظيمي أفقي يتطلب تمثيل المؤسسة بمجموعة من الأنشطة المتداخلة و المترابطة على شكل شبكة، هذه الأنشطة تتكامل مع بعضها لتأثر على نظام قياس الأداء في المؤسسة الذي يقوم على عوامل النجاح الأساسية المقابلة للمنافسة في كل جزء استراتيجي.

والجدول التالي يوضح الفرق بين التقسيم إلى مراكز مسؤولة و تقسيم المؤسسة إلى أنشطة.

جدول رقم 2: الفرق بين التقسيم إلى مراكز مسؤولية و إلى أنشطة

حاليا	تقليديا
سيطرة أنشطة الدعم تنظيم الأنشطة حسب منطق مختلف : خطوط الإنتاج، المشاريع. مراكز المسؤولية = مجمعات الأنشطة المختلفة ≠ الأنشطة	سيطرة الأنشطة المباشرة تنظيم الأنشطة المباشرة حسب الأقسام المتجانسة: تجميع نفس الأنشطة. مراكز المسؤولية = الأقسام المتجانسة = الأنشطة

OP cit. p 210 .Source : P. lorino

هذه القراءة التنظيمية والاقتصادية لعدم ملائمة الأساليب التقليدية للتكاليف لاتخاذ القرارات الجيدة في ظل المحيط الحالي يفرض على المسيرين ضرورة استبعاد هذه الأساليب وإعادة التفكير في إيجاد طرق أكثر فهما للأنشطة التي تكون سلسلة القيمة للمؤسسة. كما يجب التوجه أكثر لتسيير الأنشطة والعمليات بمعنى أوسع يجب أن تكون أنظمة التكاليف متأقلمة مع الاتجاهات الإستراتيجية للمؤسسة وذلك من خلال :

- الانتقال من نموذج أحادي البعد لتقييم الأداء إلى نموذج متعدد الأبعاد.
- ضرورة تسيير مختلف العلاقات المتداخلة بين الأنشطة.
- ضرورة التوجه نحو تسيير العمليات التشغيلية.
- تسيير الثنائية (تكلفة – قيمة) والتعرف على الأنشطة الحقيقية المسببة للتكاليف من أجل التخصيص الأمثل لموارد المؤسسة.

خلاصة الفصل الثاني :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى أهم طريقتين من الطرق التقليدية لقياس التكاليف و هما طريقة التكاليف الكلية التي تعتمد على مبدأ التحميل الشامل و طريقة التكاليف المتغيرة التي تعتمد على مبدأ التحميل الجزئي للتكاليف على المنتوجات. حيث تطلع المسيرون من خلال هاتين الطريقتين و إن كانتا تختلفان في شأن معالجة التكاليف غير المباشرة أن تزودهم بالمعلومات التكالفية الملائمة لاتخاذ القرارات و قد استطاعت هاتين الطريقتين لفترة غير قصيرة أن تخدمان أهداف التحليل اللازم للتسيير في جميع المواقف و مع اختلاف الظروف و الأحوال و بالأسلوب الذي يحقق أهداف الإدارة و يساعدها على اتخاذ القرارات الرشيدة.

وإن ملائمة واستجابة هذه الطرق لاحتياجات المسيرين كان نتيجة طبيعية بسبب قيام نماذج المحاسبة التقليدية على أسس التمثيل التايلوري للمؤسسة، هذا التمثيل الذي كان متوافقا مع مبادئ و فرضيات مناسبة جدا للمحيط الاقتصادي آنذاك، محيط يتسم بالاستقرار النسبي و عدم التعقيد. غير أن الظروف المحيطية الصناعية و الإدارية التي شاع فيها استخدام الأنظمة التقليدية لتوزيع التكاليف قد تغيرت خلال العقود الأخيرة من القرن العشرين مما يعني أن الفرضيات التي تكوّن النموذج التايلوري لم تعد ممثلة للمحيط الاقتصادي الحالي والتشغيل الداخلي للمؤسسات وخاصة بعد التطور التكنولوجي الكبير الذي شمل معظم الأنشطة التي تمارسها مشاريع الأعمال.

ونتيجة لاستمرار تغير المحيط و تزايد تعقيده شكك الكثير من الممارسين و الخبراء في قدرة الأنظمة التقليدية لقياس التكاليف على تقديم المعلومات الصحيحة والدقيقة لاتخاذ القرارات الناتجة عن الخيارات الإستراتيجية للمؤسسات الحالية. وقد تجسد هذا التشكيك في تعرض هذه الأنظمة

لانتقادات لاذعة و خاصة فيما يتعلق بتوزيع التكاليف غير المباشرة و الذي يعد البيت القصيد في جلّ الانتقادات التقنية الموجهة لمحاسبة التكاليف التقليدية.

في الحقيقة لا يمكننا الفصل بين الانتقادات التقنية و المفاهمية للطرق التقليدية، إذ يشكل كل من الجانبين نوعا من التكامل الذي لا يمكن رده، فالتطورات التكنولوجية المتسارعة و ما نجم عنها من تأثير مباشر على النظم الإنتاجية كان لها وقعها الشديد على هيكل التكاليف الذي أصبحت تسيطر عليه التكاليف غير المباشرة عوض التكاليف المباشرة (اليد العاملة) في ظل الفرضيات التايلورية، هذا التغير في هيكل التكاليف وضع المحاسبين أمام تحد حقيقي في ظل إطار متكامل التعقيد يفرض على المسيرين إيجاد مكانة لمحاسبة التسيير بالنسبة لإشكالية تسيير المؤسسات في محيطها الجديد. و أمام هذا العجز الفعلي لأنظمة التكاليف التقليدية عن مواكبة هذه التغيرات لجعل المؤسسة أكثر استجابة لتطورات السوق و المنافسة ظهرت الحاجة إلى البحث عن نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريرا دقيقا عن التكاليف و الموارد المستهلكة في إنتاجه.

الفصل الثالث

دراسة نظام ABC

لقد أدت شدة الانتقادات الموجهة للطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف إلى خلق تحديات حقيقية للمحاسبة الإدارية، هذه التحديات ارتبطت بشكل أو بآخر بإيجاد حل لأكبر مشكلة فنية تواجه الإدارة و هي مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات.و كنتيجة لهذه التحديات اتجهت عدة محاولات للبحث عن بديل للأنظمة التقليدية للتكاليف يكون قادرا على تزويد المسيرين بالمعلومات التي تلائم المحيط الحالي لاتخاذ القرارات.

وفي الواقع بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينات وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال : Bekett 1951و Shubik 1963. و في نفس الفترة، انطلقت في الولايات المتحدة عدة دراسات وأبحاث كان من أهمها التجربة الرائدة لشركة (Généralélectric) في سنة 1963 و التي بحثت فيها عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة إذ اقترح كل من : Robert Kaplan و Robin Cooper ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف و بهذا نجد أن هذه الدراسة انصبت على تحليل تكاليف الأنشطة و مسببات هذه الأنشطة

وفي سنة 1986 أعلن المجمّع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر (C AM.I)[1] الذي أنشأ في سنة 1972 بتكساس عن برنامج جديد سمي بنظام تسيير التكالف (CMS)[2] الذي يعتبر حصيلة جهود كثيرة و متواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين و المراجعين كذا الجامعيين و الباحثين الذين ضمهم هذا المجمّع بهدف البحث عن أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية.

وفي سنة 1987 استطاع الباحثان Kaplan et Cooper أن يقدما نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة أصبح يعرف فيما بعد بنظام

1 - The computer aided manufecturing- international.
2 – Cost management system.

التكاليف المرتكز على الأنشطة Activity Based Costing (ABC)، هذا النظام الذي طور بالموازاة مع متطلبات السوق كان في البداية يمثل نموذجا أحادي البعد بمعنى أنه كان نظاما موجها لحساب سعر تكلفة أكثر دقة فحسب و لكن هذا النموذج سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث أظهر نجاعته في تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة و أخرى حول العمليات.

و نظرا لما يتصف به هذا النظام من مزايا مقارنة مع الأنظمة التقليدية و لاسيما في مجال توفير البيانات الملائمة لإتخاذ القرارات الإستراتيجية و التشغيلية فإنه لاقى قبولا من الأكاديميين و من الإداريين على حد سواء و بدأ يشيع استخدامه في الشركات الصناعية الكبرى في أمريكا و أوروبا.

و سوف نتناول في هذا الفصل هذا النظام من خلال مبحثين إثنين حيث يعالج المبحث الأول مفهوم نظام ABC، مبادئه و مجالات تطبيقه و كذا أهم المؤسسات التي طبقت النظام و أحرزت نتائج إيجابية في ذلك. أما المبحث الثاني فقد خصص لعرض مفصل لمراحل تشغيل النظام و كذا أهم الفروقات بين الأنظمة التقليدية و نظام ABC. مع التطرق في الأخير لأهم عوائق تطبيق هذا النظام في المؤسسات.

I. مفهوم نظام ABC، مبادئه و مجالات تطبيقه :

I. 1 مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) :

تأخذ كثير من المؤسسات عن تحسين نظمها الحالية لحساب التكاليف ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Cost-System) أو (Activity Based costing). و الذي يرمز له إختصارا (ABC) وهناك من يسميه أيضا المحاسبة على أساس الأنشطة (Activity Based accounting) و تعد طريقة أو نظام التكلفة على أساس النشاط مدخلا لتطوير و تحسين قيم التكلفة المحسوبة في نظم تحديد

تكلفة الأوامر أو نظم تحديد تكلفة المراحل. كما يمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف إذ يمكنها أن تتفادى عيوب المدخل التقليدي و تساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة و تجميع و تشغيل و تتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة، و ذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة.

I. 1. 1 تعريف نظام ABC :

لقد حضي نظام ABC بتعريفات عديدة نذكر منها :

- تعريف **(Horngren)** : (نظام ABC هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى (Other Cost Object) مثل السلع و الخدمات و العملاء)[1].
- تعريف **(Davidson)** : (ABC هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف (Cost Pool) و التي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها)[1].
- تعريف **(Raffish)** : (ABC هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي و الذي يتعقب أنشطة المنشأة المهمة و صلتها بتكاليف الإنتاج)[2].
- تعريف **(P.Mevellec)** : (محاسبة الأنشطة أو نظام ABC هو مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أو المنظمات أكثر منه نظام لحساب التكاليف، هذه النمذجة يمكن أن تستعمل أيضا لبناء أدوات حساب

---

1 - Horngren charles. T et Al Op.cit p 140.

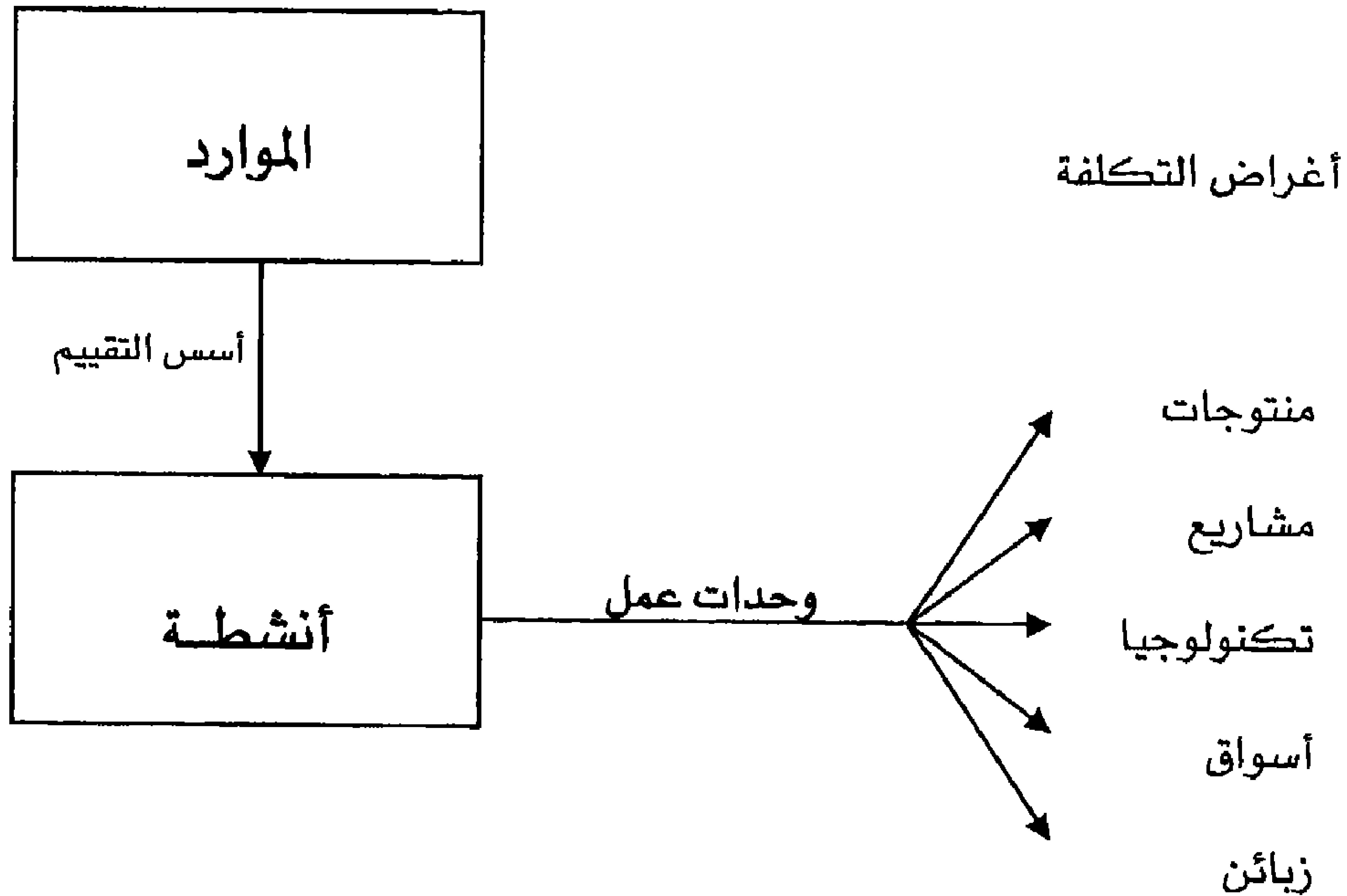
2 - نجوى عبد الصمد مرجع سابق. ص 1- 61.

سعر التكلفة، للقيادة و التحكم في قياس الأداء، للتنسيق فضلا عن استعمالها في الخيارات الاستثمارية)[1].

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نخلص إلى القول أن: نظام ABC هو طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها و من ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.

وعليه فإن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد و إنما تستهلك أنشطة و هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي غرض تكلفة آخر) و بين الموارد، و الشكل التالي يوضح المبدأ الأساسي لنظام ABC.

شكل رقم 13 : المبدأ الأساسي لطريقة ABC



Source : P lorino et Al Op.cit p 198.

1 - P.Mevellec.

أنه يتعرف أولا على سبب التكلفة غير المباشرة ثم يقوم بتتبع التكلفة إلى المنتجات وفقا للأنشطة التي إستفادت منها هذه المنتجات.

و على ضوء ما سبق نخلص إلى أن هذه الطريقة تتضمن خطوتين أساسيتين عند توزيعها للتكاليف غير المباشرة حيث يتم في الخطوة الأولى توزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف و ذلك لتحديد تكلفة كل نشاط، بينما تختص المرحلة الثانية بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة إستفادة كل منتوج من هذا النشاط فإذا لم يستخدم منتج ما نشاطا معينا فلا يتحمل بأي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط.

I -1- 2 – نموذج نظام معلومات ABC

إنطلاقا من التعريف الذي أعطاه كل من Rafish وكذا P.Mevellec يتضح لنا أن نظام ABC لا يعد نظاما محاسبيا متميزا فقط، وإنما يتعدى ذلك ليكون أداة تسييرية تهدف إلى تسهيل تسيير المؤسسة.

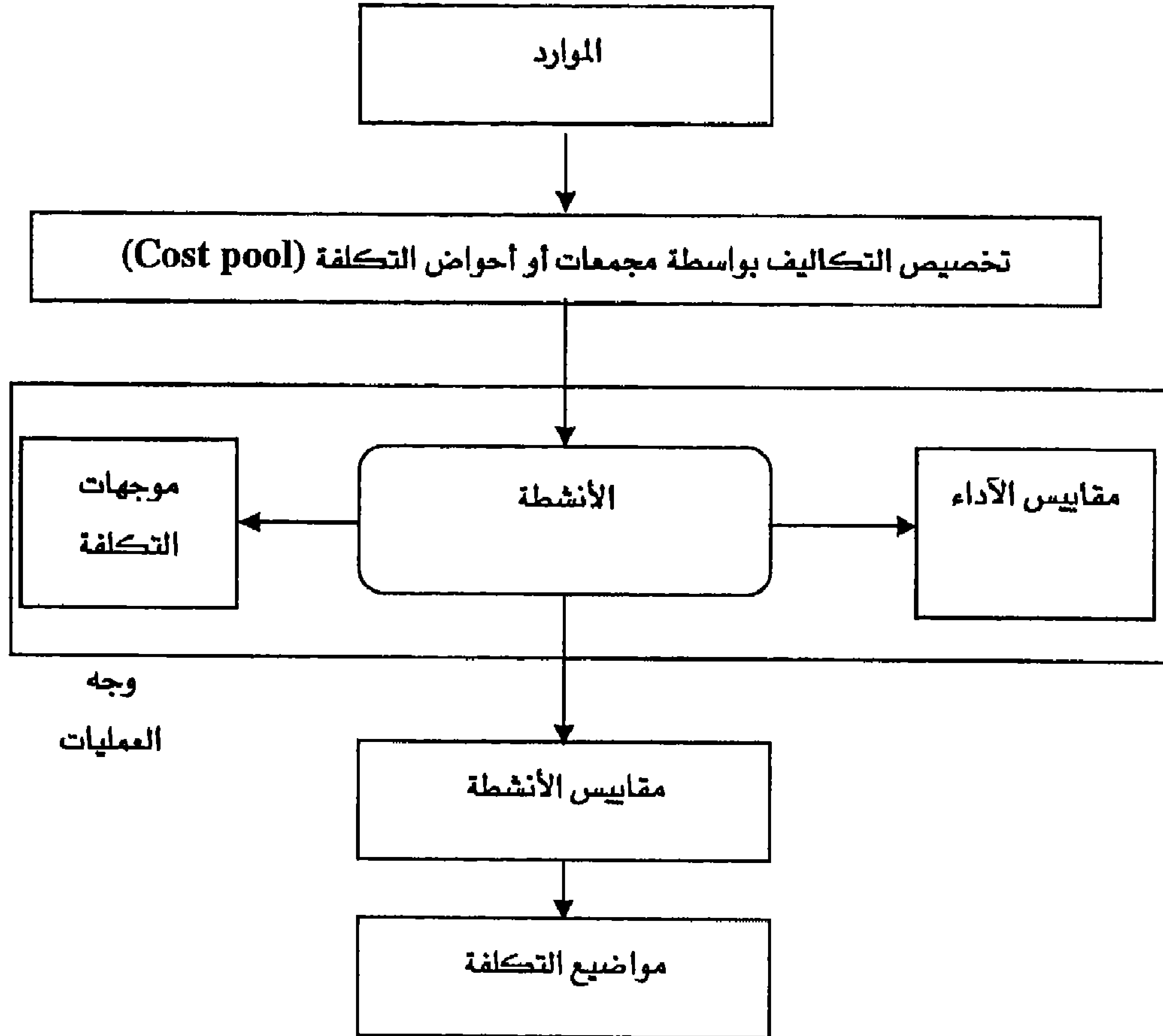
وبذلك يمكن اعتبار هذا النظام بمثابة وسيلة ملائمة تساعد على فهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة حيث أنه يتعرف أولا على سبب التكلفة غير المباشرة ثم يقوم بتتبع التكلفة إلى المنتجات وفقا للأنشطة التي استفادت منها هذه المنتجات و على ضوء ما سبق نخلص إلى أن هذه الطريقة تتضمن خطوتين أساسيتين عند توزيعها للتكاليف غير المباشرة حيث يتم في الخطوة الأولى توزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجودها وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط بينما تختص المرحلة الثانية بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتوج من هذا النشاط فإذا لم يستخدم منتج ما نشاطا معينا فلا يتحمل بأي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط.

II. 1. 2 نموذج نظام معلومات ABC :

إنطلاقا من التعريف الذي أعطاه كل من Raffish وكذا P.Mevellec يتضح لنا أن نظام ABC لا يعد نظاما محاسبيا متميزا فحسب

بل يتعدى ذلك ليكون أداة تسييرية تهدف إلى تسهيل عملية تسيير المؤسسة بالتحكم في أنشطتها و عملياتها و يعود ذلك أساسا لطبيعة المعلومات التي يوفرها نموذج نظام معلومات هذا النظام والموضح في الشكل التالي :

شكل رقم 14 : نموذج نظام معلومات الأنشطة



المصدر : د/ منير شاكر محمد استخدام نظام ABC لتحسين الربحية في المصاريف الأردنية، دراسة ميدانية، الإداري، العدد 95، الأردن. ديسمبر 2003. ص 44.

و يمكن أن ينظر إلى المعلومات في مثل هذا النموذج من وجهتين :

وجهة التكلفة : و تتمثل في الخطوات العمودية للنموذج و هي عبارة عن المعلومات الخاصة بالمتغيرات المالية و المتعلقة بعملية تخصيص التكاليف لأغراض التكلفة بواسطة الأنشطة بهدف تحديد سعر البيع، تحديد المزيج البيعي، قرارات الصنع أو الشراء، تصميم و تصور المنتج.

وجهة العمليات : و تتمثل في الخطوات الأفقية للنموذج و هي عبارة عن المعلومات غير المالية الضرورية لتحسين العمليات و أداء الأنشطة حتى يتم زيادة القيمة للعملاء و المؤسسة أي تحديد مسببات التكلفة (Cost driver) أو (Les inducteurs) بما يعمل على التحكم في تحليل التكاليف و تسهيل قياس الأداء.

وتستخدم هذه المعلومات في مجالات إدارية عديدة إذ تساهم هذه المعلومات في تحسين أداء وظائف الإدارة و المنشأة من خلال استخدام أسلوب الإدارة الحديث (Activity based managment ABM) أي الإدارة على أساس الأنشطة و الذي يعد الأداة التنفيذية التي يحقق بواسطتها نظام ABC أهدافه في مجال التسيير[1].

I. 2 مبادىء نظام ABC :

I. 2. 1 النشاط خصائصه و تصنيفاته :

I. 2. 1. 1 مفهوم النشاط :

يعد مفهوم النشاط جوهر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة فحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدل تقسيمها إلى مراكز تحليل، و هذا يعني أن نظام ABC يقدم المؤسسة كلها كسلسلة من الأنشطة المترابطة في إطار عمليات معرفة بوضوح. وإن هذه الأهمية

1- نجوى عبد الصمد ،مرجع سابق،ص62.

لمفهوم النشاط تنبع من كونه يعد موضوع التسيير في المؤسسة والمحور الوسيط لتخصيص النفقات لأغراض التكلفة كالمنتوجات و الخدمات، ولهذا فقد حضي هذا المفهوم بالعديد من التعريفات، يتيح تحليل البعض منها توضيح أفضل لحقائق هذا المفهوم.

فقد عرف (C.Berliner) النشاط أنه (عبارة عن مجموعة من الأعمال أو المهام التي تهدف إلى تحقيق إضافة قيمة معينة أو تسمح بتحقيق هذه الإضافة في المدى القصير أو الطويل)[1].

هذا وعرف (Brimson) النشاط أنه (توليفة من مجموعة مكونة من أشخاص، تكنولوجيا ، مواد ، أساليب، محيط، تجتمع لتقديم منتوج أو خدمة معينة)[2].

أما (M. Lebas) فقد قدم تعريف آخر للنشاط إذ يرى : (النشاط هو عبارة عن القيام بفعل ما و بكيفية معينة، مستهلكة في ذلك حجما من الموارد)[3]، و هذا يعني أن وراء كل نشاط هناك أفعال تستهلك موارد و التي تعتبر سبب وجود التكاليف.

أما (Gervais) فقد اقترح تعريفا مشابها لتعريف (Berliner) وهو أن (النشاط هو مهمة خاصة أو مجموعة من المهام المنجزة من نفس الطبيعة و التي تسمح بإضافة قيمة لإنتاج منتوج معين)[4].

أما (Melyon) فيعتبر النشاط أنه (مجموعة من المهام الأساسية والمتناسقة فيما بينها و التي تسعى لتحقيق هدف محدد مسبقا، هذه المهام الناتجة على توليفة من الموارد البشرية و التكنولوجية)[5].

---

1 - J. Luc Arrègle Op.Cit p 178.
2 - IDEM.
3 - M.Lebas « comptabilité analytique basée sur les activités , analyse et gestion des activités », Revue française de comptabilité , N°226 Septembre 1991.
4 - M. Gervais.OP.CIT.P.171
5 - G.Melyon.OP.CIT.160.

أما (M.Porter) فإنه يعرف النشاط على مستوى جد شامل في المؤسسة حيث يعتبر أن المؤسسة عبارة عن مجموعة من الأنشطة المترابطة و المتناسقة و التي تشكل في مجموعها ما سمّاه بسلسلة القيمة والتي تهدف إلى إضافة القيمة للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة لعملائها مكتسبة بذلك ميزة تنافسية.

من خلال التعاريف السابقة يظهر جليا أن تبني مفهوم تحليل الأنشطة يبرر بكونه يمثل مدخلا يساهم في تسهيل فهم تعقيد المؤسسات و إنشاء القيمة للعملاء، كما أن هذا البعد التنظيمي الذي يشكل أساس نظام ABC يمثل العامل المسبب لحدوث التكلفة.

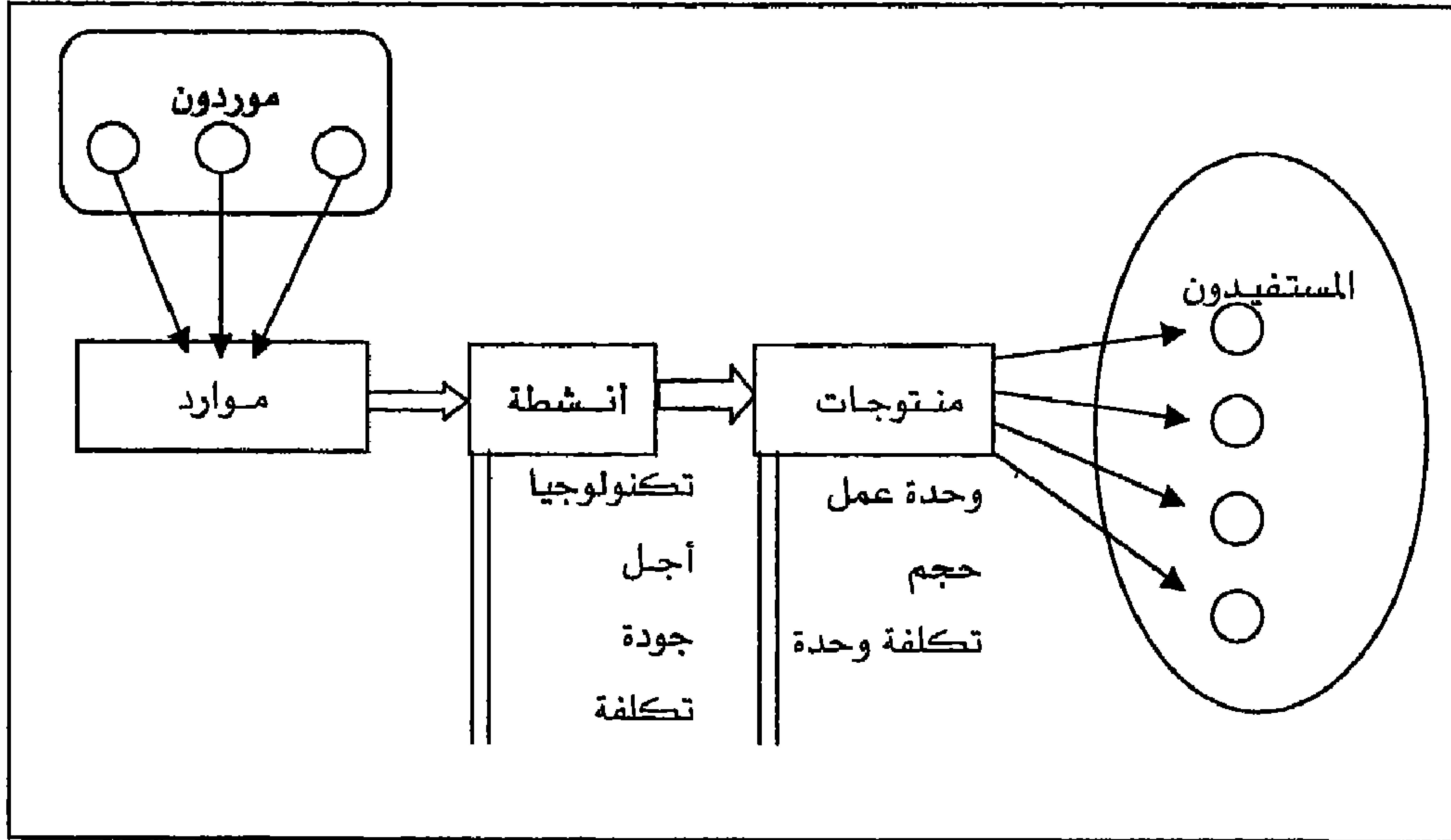
وفي النهاية نقدم التعريف التالي لمفهوم النشاط و الذي نعتبره أشمل وأوضح من التعاريف السابقة لصاحبه (P.Lorino)[1] الذي يعتبرأن النشاط هو كل ما يمكن وصفه بأفعال في حياة المؤسسة... و هو مجموعة من المهام الأساسية :

- المنجزة من طرف فرد أو فريق. تستلزم معرفة أو مهارة خاصة.
- المتجانسة من وجهة نظر سلوك الأداء (نفس العوامل تؤثر إيجابيا أو سلبيا على أدائها).
- تسمح بتقديم مخرجات محددة بدقة و متميزة سواء كانت مادية أو غير مادية (عقد مع مورد، قطعة، مخطط، اختبار جودة...).
- المنجزة من أجل زبون أو عدة زبائن (داخليين أو خارجيين)
- المنطلقة من مجموعة من الموارد (ساعات اليد العاملة، ساعات عمل الآلات، متر مربع، طاقة، معطيات).

و الشكل التالي يبين نموذج النشاط في المؤسسة.

1 - P.lorino. OpCit.pp 29.30.

شكل رقم 15: نموذج النشاط في المؤسسة



Source : P.lorino Op. Cit p 30.

يضيف P.lorino أن الأنشطة هي كل ما يقوم به أفراد المؤسسة يوميا، إذ يعد الدعامة الطبيعية لتسيير أداءها، كما أن للنشاط عدة أبعاد نصبّ إهتمامنا حولها هي التكلفة، النوعية، الأجل، الحجم.

وإن تحديد الأنشطة يسمح بـ :

- تحسين تحديد سعر التكلفة.
- تسهيل الإختبار بين الإستمرار في النشاط أو تحويله للغير (Sous-traiter).
- تسهيل تنفيذ الإستراتيجية.
- تطوير سياسة تحسينية تسمح بإلغاء الأنشطة عديمة القيمة.
- تسهيل تحقيق تسيير الجودة الشاملة.
- إدماج مقاييس للأداء المالي و التشغيلي.
- تسيير العلاقات المتداخلة بين الأنشطة.

I. 2. 1. 2 خصائص النشاط :

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص أن الأنشطة تتميزبالخصائص التالية[1]:

النشاط يتكون من مهمة خاصة أو مجموعة المهام المتجانسة للاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي (التكاليف و الأداء) بطريقة صحيحة و متناسقة.

يحدد النشاط مهارة فردية أو جماعية متفردة تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك ووحيد.

تهدف الأنشطة إلى تحويل المدخلات (مادية، معلوماتية) إلى مخرجات ذات قيمة مضافة.

I. 2. 1. 3 تصنيف الأنشطة (2):

لقد صنف كل من P.Lorino و M.Porter و Cooper&Kaplan الأنشطة حسب عدة معايير إلى عدة فئات مهمة نستعرضها كما يلي:

أولا : تصنيف P.Lorino :

يصنف Lorino الأنشطة حسب عدة أسس من أهمها نذكر :

- **التصنيف حسب طبيعة الأنشطة.**
- **التصنيف حسب التخصيص لأغراض التكلفة.**

1- التصنيف حسب طبيعة الأنشطة:

لقد صنفت الأنشطة حسب هذا الأساس إلى ثلاث فئات و هي :

- **أنشطة التصور (Activités de Conception):** و تتمثل أساسا في تصور أو تصميم منتوج أو خدمة جديدة، القيام بتطوير أو تحسين عملية، وضع خطة، ميزانية، تصميم نظام جديد للتكاليف...

---

1 – H. Bouquin. OP. cit. p174.

2- تم إعداد هذا العنصر بالإعتماد على :
- P.Lorino OP. cit. pp 254 – 358.
- هورنجرن و آخرون، مرجع سابق. 731- 734.

أما الجانب الجديد بالاهتمام لهذه الأنشطة هو أن الإدارة نادرا ما تثق في إنفاق القيمة الفعلية المخصصة لها و ذلك لارتباط هذه النفقات بتلك العمليات التي يطلق عليها في بعض الأحيان بالصناديق السوداء (Black boxes) وهي تلك العمليات التي لا يكون من السهل تفهمها كعمليات البحوث والتطوير وبعض جوانب تصميم المنتج، و في ما يلي نذكر أهم خصائص هذه الأنشطة.

- المدخلات الرئيسية لهذه الأنشطة تتمثل في الموارد البشرية (وقت، أفكار...).
- صعوبة الحصول على معلومات دقيقة حولها.
- قلة التكرار نظرا للبعد الزمني بين الإنفاق عليها و الحصول على نتيجتها(إنشاء القيمة).
- يتم تقييم أدائها من خلال أنشطة خارجية تؤثر عليها (أنشطة بعدية).
- تتمثل مخرجاتها الأساسية في المعلومات.
- صعوبة قياس النتائج (تحديد القيمة، و التأكد من الجودة).
- ارتفاع درجة عدم التأكد.

❖ أنشطة الإنجاز (**Activités de réalisation**): و تتعلق أنشطة الإنجاز بالمهام العملية الكلاسيكية التي ترتكز على تقنين نتائج التشغيل و آثار التجربة كالأنشطة الإنتاجية، إعداد الفواتير، دفع الأجور، البيع، التوزيع... و تتميز هذه الفئة من الأنشطة بالخصائص التالية :

- المدخلات الرئيسية لهذه الأنشطة تتمثل في الموارد المادية (مواد مباشرة، يد عاملة، تكاليف الطاقة...).
- إمكانيات تتبع عملياتها و ملاحظتها ماديا و بالتفصيل.
- ذات طبيعة متكررة.
- سهولة قياس نتائجها (منتجات أو خدمات).
- سهولة تحديد القيمة و التأكد من الجودة.
- مستوى عدم التأكد متوسط أو بسيط (كما في حالة الأنشطة الإنتاجية).

❖ **أنشطة الصيانة (Activités de maintenance)** : و تتمثل أنشطة الصيانة بمفهومها الواسع في صيانة جميع الموارد الدائمة للمؤسسة مثل صيانة المعدات و الآلات، صيانة الأنظمة المعلوماتية، تكوين الأفراد، صيانة وتحسين النظم... وذلك بهدف الحفاظ على رأس المال الإقتصادي للمؤسسة وزيادة الإستغلال الحالي له و تتميز هذه الأنشطة بكونها :

- أنها أنشطة وسيطة بين أنشطة التصور و أنشطة الإنجاز.
- تتنوع إجراءاتها بين التكرار كالصيانة الدورية المبرمجة و عدم التكرار كالتشخيص.

2- التصنيف حسب التخصيص لأغراض التكلفة :

يصنف P.Lorino الأنشطة حسب هذا الأساس إلى :

❖ **أنشطة أولية (Activités primaire)** : و هي الأنشطة التي يمكن تتبعها أو توجيهها لأغراض التكلفة على أساس وحدة عمل منطقية و بطريقة ممكنة اقتصاديا.

❖ **أنشطة ثانوية (Activités secondaire)** : و هي الأنشطة التي لا يمكن تتبعها (Non traçable) لأغراض التكلفة حيث أن مخرجاتها تكون تابعة لنشاط أو أنشطة أخرى، و المشكّلة بالنسبة لها دعما كالصيانة مثلا، و عليه فإنه يتم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على الأنشطة الأولية حتى يتم تحميل التكاليف للمنتوجات أو لأي غرض تكلفة آخر، و تجدر الإشارة إلى أنه يمكن أن يكون النشاط أولي بالنسبة لغرض تكلفة معين و لا يكون كذلك بالنسبة لغرض تكلفة آخر.

ثانيا : تصنيف M. Porter :

لقد قدم **M. Porter** تصنيفا آخر للأنشطة، حيث ذكرنا سابقا أنه يعتبر المؤسسة أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة و المتناسقة و التي تسعى في

مجموعها لتقديم قيمة للزبون و هذا من خلال ما سماه بسلسلة القيمة حيث تقسم الأنشطة التي تتألف منها هذه السلسلة إلى فئتين رئيسيتين و هما : الأنشطة الرئيسية و الأنشطة الداعمة.

❖ **الأنشطة الرئيسية (Activités principales)** : و هي تلك الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بإنشاء القيمة في المنتوج بالنسبة للزبون و قد قام **M. Porter** بتصنيفها إلى خمس أنشطة تتمثل في :

- **الإمداد الداخلي** : و تتمثل في أنشطة الإستقبال، المناولة، التفريغ، المراقبة... إلخ
- **الإنتاج** : و تتمثل في كل الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى مخرجات و ما يرافقها من أنشطة ملحقة مثل صيانة الأجهزة و مراقبة النوعية... إلخ.
- **الإمداد الخارجي** : و يخص الأنشطة المرتبطة بالتوزيع المادي للمنتوجات كالتخزين المنتج النهائي، نقله، التفريغ، معالجة الطلبيات...
- **التسويق و البيع** : و تتمثل في الأنشطة التسويقية كاختيار قنوات التوزيع و الإشهار و العلاقات العامة و ترقية المبيعات وتحديد السعر.
- **خدمات ما بعد البيع** : و هي الخدمات التي يتطلبها المنتوج من تركيب و صيانة و تكوين و إرشادات و غيرها و التي تدعم قيمته لدى مستعمليه.

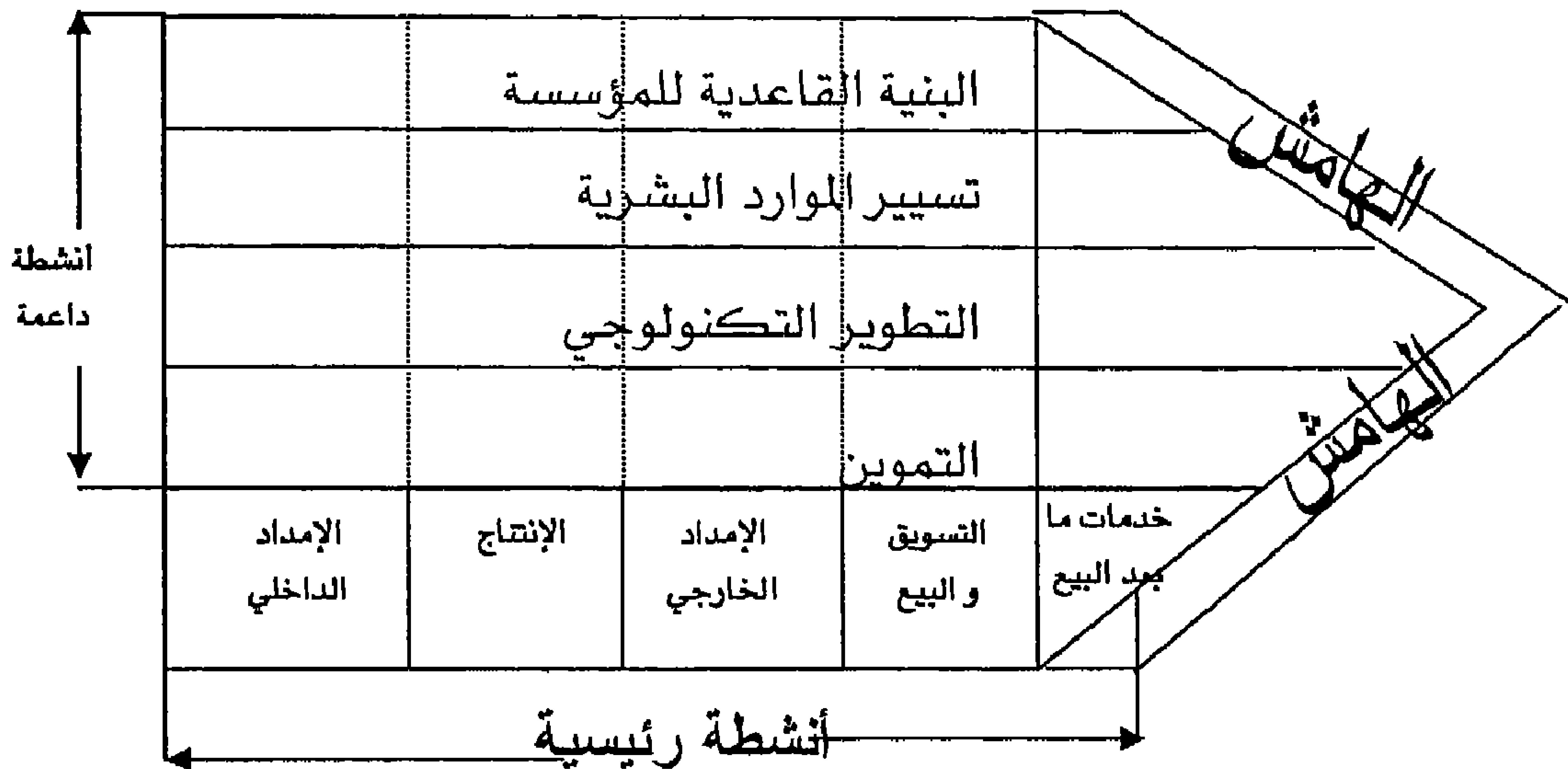
❖ **الأنشطة الداعمة (Activités de support)** : تعمل هذه الأنشطة على مساعدة الأنشطة الرئيسية، حيث بدونها لا يمكن للأنشطة الرئيسية إتمام أعمالها كما ينبغي و تتمثل في:

- **التموين**: و هي عبارة عن كل الأنشطة المتعلقة بوظيفة الشراء لمستلزمات الإنتاج.
- **التطوير التكنولوجي** : و هي مجموع الأنشطة التي تعمل على تحسين المنتوج و عملية الإنتاج.

- تسيير الموارد البشرية : و هي كافة الأنشطة المتعلقة بتسيير الأفراد داخل المؤسسة كالتوظيف، الترقية، التكوين...
- بنية المؤسسة : و تتمثل في مختلف الوظائف الإدارية كالإدارة العامة أنشطة التخطيط، المالية، المحاسبة... إلخ

و يوضح الشكل التالي الأنشطة حسب سلسلة القيمة لـ M.Porter :

شكل رقم 16: سلسلة القيمة لبورتر



Source : Mepoter l'avantage concurrentiel des nation inter Editions paris 1993 p 44

ثالثا : تصنيف Cooper et Kaplan :

يعد كل من Cooper et Kaplan من أبرز رواد نظام ABC في الولايات المتحدة و قد قدما تصنيف آخر للأنشطة يختلف كلية عن تلك التي سبقتها و ذلك بالاعتماد على معيار المستوى التسلسلي أو الطبقي للأنشطة.

تصنيف الأنشطة وفقا لهذا المعيار إلى أربعة فئات رئيسية هي :

أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة .

أنشطة على مستوى الدفعة.

أنشطة على مستوى نوعية المنتجات.

أنشطة على مستوى المصنع.

❖ **أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة** : و هي الأنشطة التي يرتبط حدوثها بإنتاج وحدة منتوج معينة بمعنى أن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تكون متناسبة طرديا مع الوحدات المنتجة و من أمثلة هذه الأنشطة : التقطيع، تركيب الأجزاء، القلد (التشكيل)، الصباغة... إلخ.

❖ **أنشطة على مستوى الدفعة** : و هي الأنشطة التي تم أداءها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج و بالتالي فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تتناسب طرديا مع عدد الدفعات أو المجموعات المنتجة من كل منتوج و من أمثلة هذه الأنشطة : إعداد الآلات، عمليات الأمر بالشراء، عمليات الأمر بالإنتاج، مناولة المواد... إلخ.

❖ **أنشطة على مستوى نوعية المنتجات** : و هي الأنشطة التي تم القيام بها لدعم العمليات الخاصة بكل نوع من أنواع المنتجات على حدة و لهذا فإن الموارد المستهلكة من طرف هذه الأنشطة تكون تابعة لدرجة تعقيد المنتج أو درجة تعقيد عمليات التصنيع، و هنا يمكن أن تكون تكاليف هذه الأنشطة في هذا المستوى مختلفة عن تكاليف منتوج آخر عند نفس المستوى و ذلك بسبب اختلاف مسارات العملية أو التشغيل بالنسبة لكل منتوج و من أمثلة هذه الأنشطة نجد رقابة الجودة، اختبارات المنتج، إدارة مخزون القطع، تصميم المنتج...إلخ.

❖ **أنشطة على مستوى المصنع** : و هي تلك الأنشطة التي تم القيام بها لدعم عمليات المؤسسة ككل، لكونها تخدم التنظيم ككل و لا يمكن ربطها بالمنتوجات وحدها و لهذا فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة لا يمكن تتبعها لأغراض تكلفة محددة و من أمثلة هذه الأنشطة، الإعلان عن المؤسسة، الإدارة العامة، الإنار ة، الحراسة... إلخ.

I. 2. 2 مسببات التكلفة :

I. 2. 2. 1 مفهوم مسبب التكلفة :

إن اعتماد نظام ABC على مبدأ استعمال النشاط كمحور وسيط لتخصيص النفقات لأغراض التكلفة يعد تجسيدا واضحا و معمقا لاستخدام معيار(السبب - النتيجة)عند توزيع التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة، و تبيانا قاطعا لأهمية تخصيص التكاليف وفقا لمسببات حدوثها.

و إن نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة يرتكز أساسا على تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط بشكل دقيق حيث تتم عملية تتبع تكلفة الموارد المستهلكة بالأنشطة المنجزة بالمؤسسة من خلال استخدام هذه المسببات **(Les Inducteurs)** و التي تستخدم أيضا في تتبع تكاليف الأنشطة عل وحدات الإنتاج، و من ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عاملا مرتبطا بالنشاط و ينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة.

وكما ورد في الفصل الأول من البحث أنه يمكن تعريف مسبب التكلفة أنه العامل الطي يقود أو يوجه تكاليف النشاط المتعلقة بغرض تكلفة معين نحو سلوك معين و ضمن مدى ملائم و خلال فترة معينة.ويعد مصطلح مسبب التكلفة جوهر الإضافات التي جاءت بها طريقة **ABC** في مجال تحسين حساب التكاليف و تحسين الأداء.وبينا أيضا في الفصل ذاته أن طريقة التكاليف المتغيرة ركزت جهودها التحليلية على التكاليف المتغيرة فقط و اعتبرت أن مسبب التكلفة الوحيد هو حجم النشاط و بهذا فإننا نجد أن هذه الطريقة قد أشارت ضمنيا إلى طريقة **ABC** و لكنها أخذت بنوع واحد فقط من المسببات لتغيير التكاليف و هو مستوى النشاط، و تعتبر التكاليف التي لا يسببها حجم النشاط تكاليف ثابتة، إلا أنه قد ثبت أن هذه التكاليف الثابتة في تصور النظم التقليدية تعد تكاليف متغيرة في الأجل الطويل، مما يعني أن مسببات التكاليف التي تعتمد على الأحجام لم تعد مناسبة لتتبع معظم التكاليف المتغيرة في الأجل الطويل و التي زادت نسبتها في السنوات الأخيرة

بشكل كبير، و هذا ما أدى إلى التوجه إلى استعمال عدة مسببات للتكلفة بدل الاكتفاء بالمسببات المتعلقة بالحجوم فقط.

وإنطلاقا لما سبق يمكن أن نخلص إلى أن مسبب التكلفة هو مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجمع تكلفة (Cost Pool) و ينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة بين استخدام الموارد و مخرجات كل نشاط، كما أنه يوجد مستويين للمسببات :

المستوى الأول : يخص تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة أو مجمعات الأنشطة بمعنى الأسباب الحقيقية المؤثرة على النشاط.

المستوى الثاني : يخص تلك المسببات التي تستخدم لتخصيص و تتبع تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة، بمعنى وحدات القياس التي تسمح بقياس مستوى الاستهلاك من كل نشاط و الذي سيتبع للأغراض حسب استفادتها منها.

وتجدر الإشارة هنا إلى أهمية مراعاة عدم الخلط بين مسببات التكاليف في نظام ABC ووحدات العمل في النظم التقليدية و ذلك لأن وحدات القياس أو العمل ليست دائما مسببا للتكلفة، و في هذا الصدد يشير **H.Bouquin** إلى أن : (مسبب النشاط لا يمكن أن يكون معلومة كاملة إلا إذا كان في نفس الوقت وحدة قياس لهذا النشاط... فوحدة العمل تقوم بنمذجة تكاليف متجانسة و لا يمكن اعتبارها سبب حدوثها والقانون الأساسي الذي يحكمها هو علاقة إرتباطية إحصائية، أما المسبب الذي يحرك النشاط فلا يمكن أن يكون وحدة عمل إلا إذا كانت تكاليف النشاط التي تسبب في حدوثها متجانسة)[1].

1 – H.Bouquin. OP cit. p 94.

I. 2. 2. 2 تصنيف المسببات :

هناك تصنيفات عديدة لمسببات التكاليف سنستعرض أهمها فيما يأتي:

أولا : حسب مرحلة معالجة التكاليف :

تصنف مسببات التكلفة حسب هذا الأساس إلى مجموعتين و هما :

أ - **مسببات تكلفة المرحلة الأولى** : و هي مسببات تتعلق بتخصيص الموارد على الأنشطة و بالتالي فهي تستخدم لربط تكاليف الموارد بالأنشطة و يطلق عليها مسببات الموارد (Ressource drivers).

ب - **مسببات تكلفة المرحلة الثانية** : و هي مسببات تتعلق باستنفاذ الأنشطة من طرف المنتجات (أغراض التكلفة) و بالتالي فهي تستخدم لربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات و يطلق عليها مسببات الأنشطة (Activity drivers).

و قد قسمت Carla Mendoza مسببات الأنشطة إلى مجموعتين فرعيتين و هما[1]:

❖ مسببات تتعلق بالعمليات المتكررة (**Transaction drivers**) : وهي مسببات عملية تستعمل في حالة إستهلاك المنتوج لنفس الوقت من النشاط (حالة المنتوجات المعيارية).

❖ مسببات تتعلق بالعمليات الخاصة (**Duration drivers**): و هي مسببات تتطلب إستهلاكا للموارد وكذا الوقت يختلف بإختلاف أغراض التكلفة (حالة الإنتاج حسب الطلبيات أو حسب صفات معينة).

1 – P. Laurent Bescos , C.Mendoza. OP cit. p53.

ثانيا : حسب درجة تسلسل تكاليف الأنشطة :

لقد صنف Cooper et Kaplan مسببات التكاليف وفقا لهذا الأساس إلى أربعة مستويات من السببية و هي :

- **مسببات تكلفة على مستوى الوحدات المنتجة (حجم الإنتاج)** : وهي مسببات تستهلك بعض الموارد بالتناسب مع حجم المنتوجات و بذلك فهي تتعلق بالأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة تنتج فيها وحدة منتوج.
- **مسببات تكلفة على مستوى الدفعات** : و هي مسببات تستهلك الموارد في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات، حيث تتولد التكاليف على مستوى دفعة الإنتاج تبعا لعدد دفعات الإنتاج و ليس لعدد الوحدات المنتجة أو المباعة بمعنى أنه لا توجد علاقة بين تكاليف الدفعة و الحجم الذي تشمله هذه الدفعة من وحدات.
- **مسببات تكلفة على مستوى نوعية المنتجات** : و هي المسببات التي تنشأ نتيجة الحاجة إلى دعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات بهذه الأنشطة و بناء عليه فإن المسببات في هذا المستوى يمكن أن ترتبط ببعض المنتجات دون الآخرى، كنشاط الفحص لبعض المنتجات أو إصدار أوامر التعديلات الهندسية لمقابلة المواصفات المطلوبة من العملاء.
- **مسببات على مستوى المصنع** : و هي المسببات التي تتعلق بأنشطة الدعم العام التي تعتبر ضرورية لدعم عمليات التصنيع في المؤسسة ككل و تشترك فيها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها ،غيرأنه في الحقيقة، يعد من الصعوبة بمكان تحديد العلاقات السببية بين هذه الأنشطة و مختلف أغراض التكلفة و لهذا فإنه يتم تحديد هذه المسببات في كثير من المؤسسات بطريقة كيفية، و يوضح الجدول التالي بعض المسببات حسب التسلسل الطبقي للأنشطة.

جدول رقم 3 : أمثلة عن مسببات التكاليف

أنواع الأنشطة	أنواع المسببات
أنشطة على مستوى الوحدات المنتجة	ساعات عمل الآلات. ساعات العمل البشري. عدد وحدات المخرجات.
أنشطة على مستوى الدفعة	عدد الأوامر المنفذة. وزن المواد المتناولة. عدد مرات إعداد الآلات. عدد ساعات إعداد الآلات.
أنشطة على مستوى نوعية المنتجات	عدد مرات الفحص. عدد ساعات الفحص. عدد الاختبارات. عدد ساعات الاختبارات. عدد أنواع القطع. عدد ساعات التصميم. عدد أوامر التغيير الهندسي.
أنشطة على مستوى المصنع	**تحدد بطريقة كيفية :** مرتبات إدارة المصنع. الضرائب العقارية و التأمينات. تكاليف إدارة الأفراد. تكاليف تدريب العاملين.

المرجع : إيريك نوريس، رى إتش جارسون، مرجع سابق، ص ص 229، 230- بتصرف.

I. 2. 3 العمليات :

بناءا على ما سبق يمكن أن نستخلص إلى أن نظام ABC يركز على :

- البحث عن الأسباب الحقيقية للتكاليف من خلال إيجاد علاقة كاملة بين الموارد و الأنشطة و التكاليف.
- الرؤية الشاملة للأداء بإظهار مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

وبذالك فإن هذا الامتداد للتحليل نحو العمليات يقود المؤسسة إلى نظرة مختلفة تماما عن المدخل التقليدي للتنظيم، حيث يتم الانتقال من النظرة العمودية المرتكزة على المدخل الوظيفي إلى النظرة الأفقية المرتكزة على المدخل العملياتي.

وإن مصطلح العملية (Processus) أو (Process) في الأصل هو كلمة لاتينية تعني تتابع أحداث ما خلال فترة من الزمن.

أما في مجال الإدارة فقد أعطيت لها تعاريف عديدة نذكر منها :

تعريف **P. Lorino** الذي يرى: (أن العملية هي مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات والمنتظمة لتعطي منتوج مادي أو غير مادي محدد و هام)[1].

أما Biosvert فيعتبر العملية (أنها مجموعة من الأنشطة لها علاقة مشتركة و هدف محدد بدقة يمكن أن يرتبط بعميل داخلي أو خارجي).

و يرى كل من (Erechler et Grabot) أن : (العملية هي مجموعة من الأنشطة المتحدة والمتعاونة من أجل تقديم منتوج يحمل قيمة لعميل داخلي أو خارجي) [2].

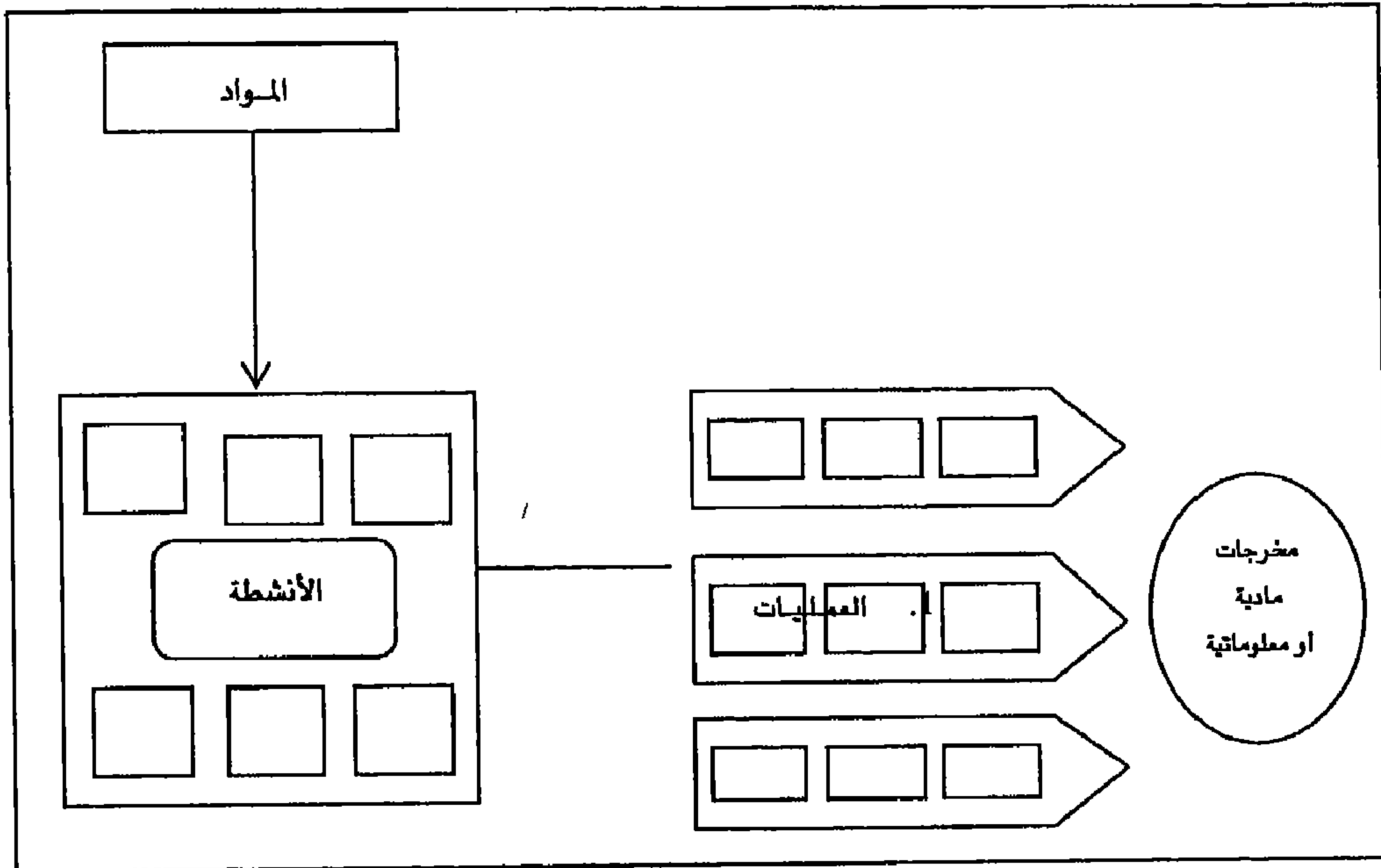
ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن العملية هي توليفة من الأنشطة المتسلسلة والمرتبطة مع بعضها بتدفقات من المعلومات و الهادفة إلى

---

1 - P. Lorino Op. Cit p 32.
2- J –Erechler, B-Grobat. Organisation et gestion de production hermes sience europe LTD,Paris.2001.p161.

تقديم منتوج محدد (سلعة أو خدمة) يحمل قيمة لزبون داخلي أو خارجي. ويمكن إعتبار كل من التصنيع، تطوير منتوج جديد، الإمداد، أمثلة عن العمليات العديدة التي يمكن أن توجد في المؤسسة و الشكل التالي يوضح كيفية الانتقال من الأنشطة إلى العمليات في المؤسسة.

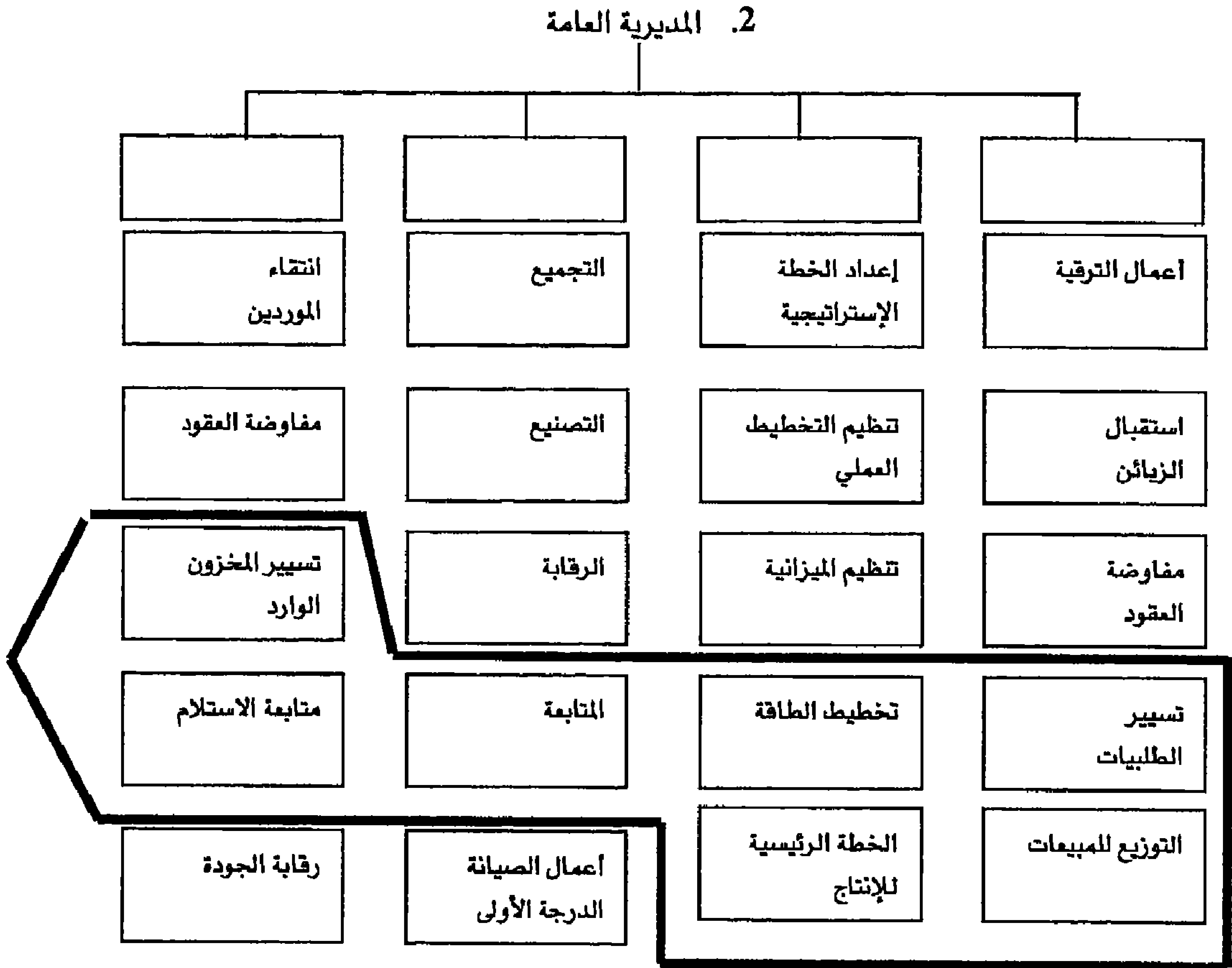
الشكل رقم 17: الإطار العام للعمليات



Source : P.Lorino Op. Cit p:31.

كما يوضح الشكل التالي الكيفية التي تجتاز بها عملية الإمداد – كمثال - الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الشكل رقم 18 : مثال عن عملية الإمداد.



.Source : P.Lorino OP cit p33

I. 3 مجالات إستعمال نظام ABC و تطبيقه في بعض الدول :

I. 3. 1 مجالات إستعمال نظام ABC :

رغم أن الكثير من أدبيات المحاسبة التسييرية تشير إلى أن أولى الكتابات حول نظام ABC انطلقت منذ السبعينات، إلا أن التطبيق الفعلي لهذا النظام لم يتجسد على أرض الواقع إلا في أواخر الثمانينات في الولايات المتحدة، أين شرعت عدة مؤسسات أمريكية مثل général motors، Alcatel، Philips، procter et gamble، général électric.. و غيرها في تبني هذا النظام كأسلوب مكمل أو بديل للأنظمة التقليدية للتكاليف و المطبقة آنذاك في مؤسساتها.

و قد تم إستعمال طريقة ABC في البداية في المؤسسات الإنتاجية، غير أن النتائج التي أظهرها تطبيق هذا النظام كانت حافزا قويا ليمتد تطبيقها في المؤسسات التي تنشط في القطاع الخدماتي، مما جعلها تحضى بمزيد من التأييد من قبل الأكاديميين و الممارسين.

I. 3. 1. 1 تطبيقها في القطاع الصناعي :

إن أول تطبيق لنظام ABC كان في المؤسسات الإنتاجية (الصناعية) و كان من أهم العوامل التي أدت إلى إقبال المؤسسات الصناعية على تطبيق هذا النظام هي[1]:

- التوسع المتزايد في الخطوط الإنتاجية.
- تقلص دورة حياة المنتوجات.
- تزايد أهمية التكاليف غير المباشرة في هيكل تكاليف المنتوجات.
- الأثر غير المرغوب لمفاتيح التوزيع على تكاليف المنتوجات.
- صعوبة تحديد سعر بيع مناسب.
- ضرورة تخفيض التكاليف لمواجهة المنافسة.

1 – L. Bescose et AL OP. cit. pp 244 – 245.

- ضرورة قياس الإضافات و تكاليف سياسة الجودة.
- إنتباه مسؤولي مصالح الأنشطة الداعمة إلى ضرورة مراقبة النفقات في كل مستوى.
- الحاجة إلى رقابة أفضل على التكاليف المتعلقة بالمرحلة التي تسبق الإنتاج.

و قد تمكنت عدة مؤسسات – و لاسيما تلك التي تبنت النظام لمدة طويلة - أن تحقق عدة نتائج اعتبرت مرضية لحد بعيد، و من بين الإضافات التي استطاع النظام ABC أن يقدمها لهذه المؤسسات هي :

- تخفيض تكلفة المنتجات.
- تحسين مزيج المنتج.
- تطوير العمليات.
- زيادة فعالية إدارة التكاليف.
- تطوير عملية قياس الأداء.
- تحسين تسعير المنتج.
- تفعيل الرقابة على التكاليف.
- تحليل أكثر دقة لربحية الزبون.
- تطوير أساليب تقييم المخزون.

I. 3. 1. 2 تطبيقها في القطاع الخد مي :

نظرا للنتائج التي أظهرها نظام ABC في المجال الصناعي و خاصة فيما يتعلق بالتحكم الجيد في التكاليف و تحسين تسيير الأنشطة و العمليات فكر الكثير في تطبيقه في المؤسسات الخدمية نظرا لأهمية هذا القطاع في ارتباطه بحياة غالبية الأفراد في المجتمعات الحديثة.

خلال فترة الثمانينات كانت الكثير من المؤسسات التي تنتمي إلى هذا القطاع محمية من طرف الإحتكارات الوطنية كمؤسسات النقل الجوي و البنوك و شركات التأمين و الإتصال.. و غيرها، فتحقيقها الدائم لهامش ربح

ثابت يجعلها تكون بعيدة عن المنافسة و لم يكن لديها داع للتحكم في تكاليفها أو سعي نحو تخفيضها، غير أن انفتاح كل القطاعات على المنافسة العالمية أدى إلى دخول مؤسسات جديدة قادرة على عرض نفس الخدمة بسعر أقل و نوعية جيدة و في آجال مضبوطة، كما عمل على تحويل شروط المنافسة و تغيير قواعد اللعبة مما أجبر المؤسسات الخدمية على ضرورة التحكم في تكاليفها و التعرف بدقة على أسعار تكلفتها، فكان تطبيق نظام ABC في هذا القطاع الأداة الأكثر تناسبا لتخفيض التكاليف مع تحسين نوعية الخدمات المقدمة.

كما يهمنا أن نشير إلى أن التطبيق الناجح لنظام ABC في أي مؤسسة مهما كان القطاع الذي تنشط فيه يعتمد على تحديد الأنشطة الرئيسية التي تتسبب في التكاليف مع إمكانية تتبع هذه الأنشطة لكل منتوج أو خدمة تم تقديمها، غير أنه في القطاع الخدمي هناك مشكلتين أساسيتين تجعل من تطبيق نظام ABC أمرا صعبا نسبيا هما:

- أن نسبة كبيرة من التكاليف في المؤسسات الخدمية تميل إلى أن تكون تكاليف على مستوى الدعم العام (التجهيزات المتعلقة بالمؤسسة ككل) مما يجعل أمر تتبعها لخدمة معينة صعب التدقيق معه.
- الصعوبة الكبيرة في الحصول على البيانات في المؤسسات الخدمية، حيث أن الكثير من الأنشطة تميل إلى أن تشمل على مهام بشرية غير متكررة و التي لا يمكن تسجيلها آليا عكس المؤسسة الصناعية التي تستخدم الإعلام الآلي و الوسائل المتقدمة في جميع البيانات المتعلقة بكل خطوة صناعية.

كما يجدر بنا أن نشير في هذا الصدد إلى أن طريقة ABC لم تكن لتدخل حيز التطبيق في أي مجال لولا التطور المقابل في البرامج الحاسوبية، لأن حساب التكاليف وفقا لهذا المدخل ليس بالأمر اليسير كما هو الحال بالنسبة للطرق التقليدية. ونجد أن فالمؤسسات التي تتميز بمستوى متفوق التكنولوجيا

لديها الإمكانيات الكافية لجمع البيانات المتعلقة بمسببات التكاليف، حيث تستطيع برامج الإعلام الآلي للتصنيع أن توفر بصفة دورية حجما كبيرا من المعلومات عن كل الخطوات المتعلقة بالعملية التصنيعية و لعل هذا ما يفسر سبب كون المؤسسات ذات التقنية المتقدمة أنها الرائدة في مجال استعمال نظام ABC.

I. 3. 2 تجارب تطبيق نظام ABC في بعض الدول :

I. 3. 2. 1 تجربة المؤسسات الأمريكية :

إن دراسة تجارب بعض المؤسسات الأمريكية يعد من الأهمية الكبيرة و ذلك لسببين :

- ❖ الأول يتمثل في أن مفهوم نظام ABC لم يتبن من قبل في أية دولة قبل الولايات المتحدة.
- ❖ أما الثاني فيتمثل في كون أن هذا النظام لم يتطور إلا في المؤسسات الأمريكية قبل أن ينتقل تطبيقه إلى عدة دول أوربية كفرنسا و بريطانيا و دول أخرى.

ولعل من أبرز الأمثلة عن المؤسسات الأمريكية التي تبنت نظام ABC مؤسسة AT& T الأمريكية للاتصالات التي تتكون من 22 فرع وقد بدأت تطبيق نظامABC عام 1991، و قد اختارت قسم إعداد الفواتير ليكون موضع التطبيق وكان الهدف الأساسي وراء تطبيقه في هذا القسم هو تبرير تكلفة الخدمة المقدمة و بالتالي إقناع الجهات التشريعية و السياسية في الولايات المتحدة بأسعار خدماتها و قد أدى تطبيق هذا النظام حسب المؤسسة إلى تحقيق عدة مزايا أخذت الترتيب التالي :

- إنخفاض تكاليف القسم بنسبة 18 %.
- توفير بيانات تكلفة أكثر مصداقية.
- توفير بعض المؤشرات التحليلية الهامة.

- تخفيض وقت تنفيذ العمليات من خلال إلغاء بعض الإجراءات عديمة الجدوى.
- تحسين مستوى أداء العمليات بسبب تفهم الإدارة للعلاقات بين العمليات المختلفة و مسبباتها.
- تطوير و تحسين العلاقات مع الزبائن و بالتالي تحقيق رضا الزبون من خلال إقناعه بتكلفة المنتج و أسس حسابها.

وفي سنة1990 قامت مؤسسة Farrall INC بتبني نظام ABC وتعد هذه المؤسسة رائدة عالميا في تكنولوجيا تصفية المياه و يزيد رقم أعمالها عن 500 مليون دولار سنويا، و لقد أنشأت سنة 1952 و لها عدة فروع في أمريكا و آسيا و أوربا و إفريقيا.

ومع نهاية الثمانينات استثمرت المؤسسة في معدات وآلات متفوقة التكنولوجيا ومرتفعة التكلفة حتى تستطيع الإستجابة لمتطلبات زبائنها والسوق التي بدأت تعرف نموا متصاعدا في هذا القطاع، وأمام هذه الوضعية الجديدة التي تستوجب على المؤسسة قياس العلاقة بين التكلفة و المنفعة لهذه التجهيزات يرى المدير المالي Say Hansen أن الأنظمة التقليدية لا تسمح بتصميم علاقة فاعلة بين التجهيزات المقتناة و العمليات الإنتاجية. ولهذا فقد أعلنت Farrall INC تبنيها نظام ABC رسميا في نوفمبر 1990 في مصنعين رئيسيين لها، وكانت إدارتها العامة تطمح في إيجاد أجوبة للأسئلة التالية :

- ما مدى دقة أسعار التحويل الداخلي المحسوبة انطلاقا من الأنظمة التقليدية، و ما هو أثرها على سعر البيع ؟
- ما هي آثار متطلبات الزبائن و الأسواق على أسعار البيع و التسويق (دراسة مردودية الزبائن) ؟
- في ظل محيط شديد المنافسة، كيف يمكن للمؤسسة أن تسير بطريقة أحسن مواردها و تخفض تكاليفها لتعزز مركزها التنافسي؟

- ما هي تكلفة مردودية الاستثمارات في تكنولوجيا الإنتاج المتطورة و كيف يمكن تخصيصها على خطوط الإنتاج بطريقة مربحة ؟

ولقد أتاح تطبيق نظام ABC في هذه المؤسسة إمكانية تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

- متابعة تكاليف المنتجات.
- تسيير الأنشطة و تصنيفها حسب قيمتها المضافة.
- تحديد أسعار تحويل أكثر دقة.
- التحليل الإستراتيجي للمردودية.
- مردودية الأسواق.
- تكاليف طلبيات الزبائن.

كما تعتبر أيضا مؤسسة Chrysler مثالا جيدا عن الشركات الناجحة في تطبيق نظام ABC ، فهذه المؤسسة التي تعتبر ثالث أكبر مؤسسة أمريكية في مجال تصنيع السيارات و التي تحقق سنويا 52 مليار دولار كرقم أعمال، وتضم ما يزيد عن 123000 عامل. و قد تعرضت هذه المؤسسة خلال وقت مضى لخسائر كبيرة بسبب ضعف أدائها و توجه جزء كبير من عملائها لاقتناء السيارات اليابانية، غير أن هذه المؤسسة العملاقة إنتهجت النهج ذاته الذي إتبعته المؤسسات الأمريكية الأخرى حيث قرر مسيرو الإدارة العليا استبدال الهيكلة السلمية العمودية بأخرى أكثر مرونة وفعالية و هي الهيكلة الأفقية و الموجهة نحو العمليات، مما يعني التوجه المباشر نحو نظام ABC و هذا من أجل تحقيق أهداف رأتها ضرورية و هي :

- تحسين الفعالية التشغيلية.
- تخفيض التكاليف.
- تحسين الجودة.
- تطوير الخطوط الإنتاجية و تحسين أدائها.

وقد لاحظت الإدارة العليا أن تبني المؤسسة لهذا النظام قد وفر لها خلال سنة واحدة ما كان يتم توفيره في ظل نظام Chrysler القديم في ثلاث سنوات. كما أظهرت بعض الدراسات الحديثة حول هذه المؤسسة الرائدة أن المسيرون لحد اليوم يقومون بمتابعة مستمرة و منتظمة لنتائج هذا النظام حيث يجتمع أكثر من 32 مسير على مستوى المؤسسة نصف يوم كل سداسي لتحديد نقاط التقدم و تحديد الأنشطة المهمة التي لابد من التركيز عليها. و قد تمخض عن جهود Chrysler المكرسة لتطبيق نظام ABC مكاسب عديدة تجسدت في خفض مذهل لمعدلات الإنفاق و التكاليف و ارتفاع كبير في معدلات الجودة و الاستجابة للعميل و كانت نتيجة ذلك إنتاج سيارة بأقل تكلفة و أعلى جودة في شمال أمريكا سنة 1996 و في العالم كله سنة 2000 فضلا عن تضاعف أسعار أسهم المؤسسة.

I. 3. 2. 2 تجربة المؤسسات البريطانية :

لقد أشارت أحد الاستطلاعات التي أجريت على 300 مؤسسة صناعية بريطانية بعد وقت قصير نسبيا من ظهور نظام ABC إلى أن :

- 3 % من شركات العينة قد طبقت النظام فعلا.
- 9 % منها في طريق تطبيقه في القريب العاجل.
- 38% منها يدرسون إمكانية تطبيقه.

وعلى الرغم من قلة المؤسسات التي تبنت النظام فعليا إلا أن نتائج تطبيقه في هذه المؤسسات تعتبر مرضية من وجهة نظرها حيث أظهرت الإتصالات التي أجريت من قبل باحثين في مجلة Managment accounting حول مدى فعالية نظام ABC أن معظم مؤسسات العينة وجدت أن هذا النظام قد حقق لها منافع كانت بحسب الترتيب التالي :

- توفير بيانات تكلفة أكثر دقة و ملائمة للوحدة المنتجة.
- تحسين مقاييس الأداء.

- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.

أما السبب الرئيسي لتبني هذه المؤسسات نظام ABC فتمثل في عجز أنظمة التكاليف المطبقة لديها عن توفير بيانات تكلفة دقيقة و ملائمة تمكن المؤسسة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها.

هذا و يمكن إعتبار مؤسسة Evans Medical البريطانية نموذجا جيدا من هذه العينة حيث تختص هذه المؤسسة في صناعة الأدوية و المستحضرات الطبية و تقدم أكثر من 350 منتجا متنوعا. بدأت بتطبيق هذا النظام في سنة 1990 و قد نجم عن تطبيقه فيها عدة مزايا كان أهمها إعادة تسعير منتجاتها بعدما تم التوصل إلى تكلفة أكثر دقة للمنتجات حيث أثبت تطبيق نظام ABC في هذه المؤسسة أن الأنظمة التقليدية التي كانت سائدة فيها قد أدت إلى تشويه حقيقي في تكلفة المنتجات (زيادة تكلفة المنتجات ذات السلاسل الطويلة و تخفيض تكلفة المنتجات ذات السلاسل القصيرة). فعلى سبيل المثال تبين أن 38 منتجا من المنتجات ذات الحجم الكبير كانت تكلفتها مضخمة بنسبة قد تصل إلى 55% و أن تكلفة حوالي 85 منتجا من المنتجات صغيرة الحجم كانت مخفضة بنسبة قد تصل إلى 92.5 % الأمر الذي استوجب إعادة تحليل و تقييم ربحية المنتجات المختلفة، كما ساعد تطبيق هذا النظام على إحداث تغييرات جوهرية في بعض العمليات و الأنشطة و المتعلقة ببعض الخطوط الإنتاجية و هذا ما عمل على ترشيد العمليات و توزيع موارد المؤسسة.

I. 3. 3. 3 تجربة المؤسسات الفرنسية :

من بين أولى المؤسسات الفرنسية التي تبنت نظام ABC هي مؤسسة Ordinatix التي تعد أهم مؤسسة في مجال الإعلام الآلي و حاليا تعد من أكبر المؤسسات في العالم و الأكثر قدرة على مواكبة التغيرات السريعة التي يعرفها هذا القطاع في السوق،و تضم المؤسسة ما يزيد عن 32000 عامل و تحقق كرقم أعمال ما يعادل 30 مليار فرنك، غير أن هذه المؤسسة عرفت في نهاية

الثمانينات انخفاضا كبيرا في معدل مردوديتها الداخلي، و هذا ما جعلها تفكر في كيفية تخفض تكاليفها لمواجهة انخفاض رقم أعمالها السنوي. وفي هذا الإطار قامت المؤسسة بإجراء بمجموعة من التغيرات الداخلية تمحورت حول النقاط التالية :

- تغيير هيكل التشغيل حتى تتمكن من تخفيض التكاليف الإدارية و مصاريف التوزيع.
- تخفيض رأس المال العامل و خاصة المخزون.
- تخفيض اليد العاملة.

وفي ظل هذه المعطيات الجديدة لـ Ordinatix ظهرت الحاجة الفعلية لنموذج إداري جديد ونظرا لأهمية الثقافة المالية في المؤسسة تم إنشاء خلية فريق مشروع ABM حيث تم ربط هذه الخلية بالإدارة المالية و في سنة 1992 تم وضع المشروع في كل المواقع الرائدة في المؤسسة. و من أهم الإضافات التي حققها تنفيذ هذا المشروع هي :

- إنشاء قاعدة أكثر قدرة على تقييم الخدمات الداخلية و تقديم أسعار تكلفة ملائمة للعملاء الخارجيين.
- إنشاء قاعدة معطيات ثرية جدا و التي يمكن إستعمالها بطرق متعددة (حساب سعر تكلفة الأجزاء، المنتوجات، الطلبيات) و تحديد تكاليف الأنشطة و العمليات.
- تحديد مسببات التكاليف.

أما عن الصعاب التي واجهتها هذه المؤسسة في تطبيق النظام فيمكن إيجازها في النقاط التالية :

- عدم تقبل الأفراد للتغيرات التي حدثت على مستوى الهيكل التنظيمي و كذا تخفيض اليد العاملة.
- صعوبة تحديد الأنشطة و مسبباتها.

وفي قطاع الخدمات استطاعت الإدارة العليا لمؤسسة SANIT الفرنسية والمتخصصة في النقل العمومي أن تنجح في تطبيق نظام ABC كنظام بديل لطريقة مراكز التحليل. وهذه المؤسسة التي تحقق كرقم أعمال ما يزيد عن 30مليون فرنك سنويا و تضم 100 عامل قد واجهت في السنوات الأخيرة منافسة شديدة مما دفعها للبحث عن التميز من أجل المحافظة على عملائها و نصيبها في سوق النقل، و من أجل التميز في هذا السوق المتطور تطمح SANIT لتعريف الأنشطة التي تحمل قيمة لعملائها و تلك التي لا تضيف قيمة في نظرهم و ذلك حتى يتم التخلص من تكلفتها، هذا و ترغب المؤسسة أيضا في إيجاد أداة ملائمة لحساب سعر تكلفة أكثر دقة كما تسعى لمعرفة الأجزاء الإستراتيجية المتعلقة بالعائلات والزبائن الكبار. و قد استطاعت طريقة ABC المطبقة في هذه المؤسسة أن تحقق عدة منافع في المجالات التالية :

- إعادة تنظيم المؤسسة و تخصيص الموارد.
- إعادة تسعير الخدمات المقدمة.
- تحديد ربحية الزبائن.

أما عن نجاح تطبيق هذا النظام في هذه المؤسسة فيمكن إرجاعه إلى عاملين هما:

- تحمس المسيرين لتطبيق هذا النظام.
- التكوين الجيد للأفراد ووعيهم الكامل بمنافع نظام ABC على المدى الطويل.

وفي الأخير يمكن أن نعطي مثالا عن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهي مؤسسة Le Gourmand و هذه الأخيرة متخصصة في الصناعات الغذائية وتحقق كرقم أعمال 15 مليون فرنك وتضم 14 موظفا، وفي ظل تزايد المنافسة في هذا المجال توجهت هذه المؤسسة لنظام ABC كأداة فاعلة لتوجيه القرارات و الرد على التساؤلات التالية:

- من هم الزبائن، و المنتجات و مجالات الأنشطة الإستراتيجية المربحة ؟

- ما هو أثر الترويج على المبيعات ؟
- كيف يمكن وضع سياسات تسعيرية ملائمة ؟

ولقد وجدت هذه المؤسسة أن سعر التكلفة يعد من أهم عوامل النجاح الأساسية (FCS) لتحقيق رضى المستهلك بالنسبة لها و لهذا فإن التحكم في التكاليف و العمل على تخفيضها له دور كبير في مواجهة المؤسسات الكثيرة و المنافسة في هذا المجال.

II. مراحل عمل نظام ABC و محددات تطبيقه :

II. 1 مراحل عملية حساب التكاليف وفقا لنظام ABC :

إذا كان توزيع التكاليف غير المباشرة حسب طريقة مراكز التحليل يتم على مرحلتين أساسيتين فإن هذه العملية وفقا لنظام ABC تتم على العديد من المراحل و إن كان عددها يختلف من باحث لآخر فضلا عن اختلاف إجراءاتها في الواقع التطبيقي عنه في النظري، إلا أنها في الحقيقة تبقى كلها محتفظة بنفس المبدأ و تؤدي إلى نفس النتيجة و يمكن تلخيص هذه الخطوات على النحو التالي :

المرحلة 1 : تحديد الأنشطة و تحليلها :

يبدأ حساب التكاليف وفقا لنظام ABC بإحصاء كافة الأنشطة و العمليات اللازمة لإنتاج منتج أو خدمة معينة و كذا الموارد التي استهلكتها هذه الأنشطة انطلاقا من نشاط استلام المواد إلى غاية تسليم المنتج للعميل النهائي.

ولغرض تحديد الأنشطة و تعريف كل نشاط يتم إعداد ما يسمى ببطاقة الأنشطة(Carte des Activités)أو خرائط التدفق (Flow charts) التي تبين بالتفصيل كل خطوة من خطوات عملية التصنيع منذ استلام المواد الخام إلى غاية فحص المنتج النهائي، و تتكون خريطة تدفق الأنشطة من مربعات و مثلثات ودوائر تعطي صورة واضحة لكل منتج أثناء تحركه في المصنع و يجب ملاحظة

و إثبات كل خطوة في عملية الإنتاج بما في ذلك مناولة المواد، وقت الانتظار، تحريك المنتج بين نقط الإنتاج، التخزين، الفحص و ما إلى ذلك، كما يجب تسجيل الوقت الذي يستغرقه كل نشاط في خريطة تدفق الأنشطة حيث أن الوقت قد يكون مؤشرا جيدا لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج.

وإن الحصول على بطاقة أو خريطة التدفق لمختلف الأنشطة التي تحدث في المؤسسة يستوجب المرور بعدة خطوات مهمة هي :

1- تحديد الأهداف :

تتطلب طريقة ABC في البداية تحديد مجموعة من الأهداف التي تسعى لتحقيقها، و هذه الأهداف يجب أن تتّسم بالوضوح و الدقة و الشفافية و قابلية القياس و التحقيق و ذلك انطلاقا من كون نظام ABC لا يعد تقنية حسابية بحتة تسعى للوصول إلى رقم دقيق للتكلفة فحسب، و إنما يتجاوز ذلك إلى كونه أداة تسييرية تستهدف إعادة نمذجة تشغيل المنظمات كما أشار Mevellec في تعريفه لطريقة ABC.

فالمؤسسة لم تعد تظهر كمجموعة موارد مجزأة إلى وحدات تنظيمية تكتفي بتعظيم الكفاءة على مستوى محلي و إنما المبدأ الآن هو إعادة تمثيلها بمجموعة من الأنشطة المتداخلة و المترابطة على شكل شبكة أي أن طريقة ABC تهدف إلى التحول إلى إدارة المؤسسة عن طريق تسيير الأنشطة فيها من أجل الحصول على المعلومات حول أهم عملياتها و أدائها حتى يتم زيادة القيمة للعملاء.

2- إحصاء كافة الأنشطة :

في هذه الخطوة يتم إحصاء كافة الأنشطة من خلال تحليل مراحل العمل ومختلف التدفقات بين الأنشطة، و في الواقع العملي يمكن تحديد عدد ضخم من الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين حيث يتوقف عدد هذه الأنشطة في المؤسسة على مدى تعقيد العمليات، فكلما زاد تعقيد هذه العمليات كلما زاد عدد الأنشطة وكلما زادت بذلك درجة تعقيد و صعوبة تحديد العلاقة بين

النشاط ووحدة المنتج مما يرفع تكلفة تنفيذ النظام. و لهذا فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف لكل نشاط. وفي هذا الإطار يقترح P.Lorino ثلاثة أبعاد ممكنة للتحكم في إحصاء الأنشطة و تحليلها و هي[1]:

- البعد المرتكز على الهيكل التنظيمي.
- البعد المرتكز على التقسيم الوظيفي.
- البعد المرتكز على مدخل العمليات.

فإذا كان كل من البعد الأول و البعد الثاني لا يبينان العلاقات المترابطة بين مختلف الأنشطة فإن مدخل العمليات يعتبر الأكثر ملائمة مع هدف نظام ABC لأنه يظهر مختلف العلاقات و الإرتباطات المتداخلة بين الأنشطة و كذا العوامل الزمنية (الليونة) و الأهداف العامة للمؤسسة فضلا عن إنتظارات العملاء.

ويضيف Lorino أنه يمكن إحصاء الأنشطة بإتباع احدى الطريقتين:

- **طريقة من الأعلى إلى الأسفل:** و تقوم على تحليل الأنشطة حسب التسلسل الهرمي للمستوى التنظيمي و ذلك إنطلاقا من أعلى مستوى حتى أدنى مستوى.
- **طريقة من الأسفل إلى الأعلى** : و هي عكس الطريقة الأولى حيث يتم إحصاء الأنشطة بموجبها إنطلاقا من مستوى التشغيل حتى قمة هرم التنظيم.

3- تحليل قيمة العملية :

ويتم هنا التحليل النظامي للأنشطة التي تم تحديدها في الخطوة السابقة حيث يتم هنا تصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة و أخرى لا تضيف قيمة للمنتج نظرا لطبيعتها، فعند القيام بهذا التحليل يجب أولا أن يطرح السؤال التالي:

هل يؤدي استبعاد نشاط معين إلى التأثير سلبيا على رضاء العميل عن المنتج النهائي؟

1 – J. Luc Anègle et Al. Op. cit p 179.

- فإذا كان الجواب لا، فإن هذا النشاط لا يضيف قيمة (أو ذات قيمة ضئيلة) للعميل و ذلك نظرا لطبيعتها كتحريك المنتجات من نقطة إنتاج لأخرى، نشاط الفحص، تهيئة الآلات، انتظار عمليات التشغيل. .. إلخ.
- أما إذا كان الجواب نعم، فإن هذا النشاط يضيف قيمة للعميل كأنشطة الإنتاج (التعبئة ،التغليف، الطلاء...) أنشطة البيع و التسويق و خدمة العملاء...

4- التأثير على الأنشطة :

بعد توصيف مختلف الأنشطة التي تتم في المؤسسة و تحليلها إلى أنشطة تضيف قيمة و أخرى لا تضيف قيمة نصل إلى المرحلة التي يتم خلالها إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة و التي لا تحقق قيمة مضافة و دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضئيلة أو الضعيفة.

المرحلة II - تحديد المسببات لكل نشاط :

بعد إعداد خرائط التدفق و تحديد الأنشطة الرئيسية التي تسبق أو ترافق عملية الإنتاج يلجأ مصمم نظام ABC إلى خطوة ثانية وجد مهمة تتمثل في تحديد و فهم مسببات كل نشاط رئيسي مذكور حيث أن مسببات حدوث التكلفة التي تمثل بدورها عوامل متغيرة، تؤثر على التكاليف و ترتبط معها بعلاقة سببية واضحة و قوية و يمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاجي معين مثل : تكلفة المواد المباشرة، ساعات عمل الآلات، عدد مرات تحضير الآلات... إلخ.

وإن هذا الفهم لمسببات التكاليف المتعلقة بكل نشاط يحقق وفرات اقتصادية هامة في الجانب التطبيقي لنظام ABC و يتجلى هذا بوضوح من خلال إنشاء ما يسمى بمراكز الأنشطة أو أحواض الكلف (Cost Pool).

و عموما تحدد مسببات التكلفة في ضوء قرارين رئيسيين و هما :

القرار الأول : تحديد عدد المسببات التي يحتاج إليها النظام ككل.

القرار الثاني : تحديد نوع المسببات التي يؤدي استخدامها إلى تحقيق وفرات في تكلفة تطبيق النظام دون التأثير على مستوى الدقة المستهدف لمخرجاته.

ويلاحظ أن زيادة عدد المسببات و إن كان يزيد من درجة دقة بيانات التكلفة إلا أنه يجعل النظام المقترح مكلفا و معقدا و لهذا فإنه يتعين مراعاة العوامل التالية في تحديد العدد المناسب من مسببات التكلفة :

- **درجة الدقة التي يتطلبها المسير في بيانات التكلفة :** من الطبيعي أن الرغبة في الحصول على مستوى دقة مرتفع لبيانات التكلفة يتطلب في المقابل زيادة عدد مسببات التكلفة، إذ أن هناك علاقة طردية بين درجة الدقة المطلوبة و عدد مسببات التكلفة، إلا أن هذا في الحقيقة يتوقف على المراجحة بين عوائد اختيار عدد كبير من المسببات و بين تكاليف تطبيق النظام.
- **تنوع المزيج الإنتاجي :** إن للمزيج الإنتاجي دور هام في تحديد عدد مسببات التكلفة فكلما زاد تنوع المنتجات في المؤسسة كلما تطلب ذلك زيادة عدد مسببات التكلفة لكي تعكس اختلاف استهلاك المنتجات للأنشطة المختلفة.
- **التكلفة النسبية للنشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة :** أحيانا تمثل تكلفة بعض الأنشطة إلى إجمالي تكاليف الأنشطة في المؤسسة نسبة قليلة ففي هذه الحالة يمكن اختيار مسبب التكلفة الذي يتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموع تكاليف هذا النشاط، أما في حالة زيادة نسبة تكلفة النشاط المعني إلى إجمالي التكاليف غير المباشرة للمؤسسة فإن الحاجة إلى تحقيق فرض التجانس في الأنشطة الفرعية داخل هذا النشاط تزداد و بالتالي يصبح أمر اختيار مسبب واحد غير كاف لضمان مستوى من الدقة المرغوب فيه و من ثم يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين مسببات التكلفة و التكلفة النسبية لمراكز التكلفة.

❖ **تكلفة تجميع بيانات مسببات التكاليف :** لاشك أن هناك علاقة طردية بين عدد مسببات التكاليف وتكلفة القياس للنظام بمعنى أنه كلما زاد عدد المسببات كلما زادت تكلفة قياس هذا المسبب و جمع بيانات خاصة به و لهذا فإن قرار تحديد عدد و نوعية مسببات التكاليف سيكون ذو إرتباط عكسي بتكلفة القياس.

المرحلة III - تحديد مراكز الأنشطة :

غالبا ما تنتج عن عملية تحديد الأنشطة كم هائل ومتنوع من الأنشطة، و نظرا لعدم الجدوى الاقتصادية لإستخدم عدد كبير من الأنشطة نتيجة لحاجة الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل و كذا صعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة و الوحدات المنتجة و تعقدها، يلجأ مصمم النظام إلى تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد (Centre de regroupement) أو ما يسمى بالإنجليزية بحوض الكلفة (Cost Pool) حيث يكون لها نفس المسبب.

و يمكن تعريف مركز النشاط على أنه (جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل)[1] ، مثل تجميع الأعمال المتعلقة: بتحديد سرعة الآلة، إدخال وحدات الإنتاج إليها، إحضار الأدوات اللازمة للتشغيل و تركيبها، إجراء اختبار أولي لوحدات الإنتاج في نشاط واحد هو تجهيز الآلة. و تقوم عملية تجميع الأنشطة على فرضين أساسين هما :

- تجانس الأنشطة داخل كل مركز نشاط أو حوض تكلفة.
- التناسب الطردي للتكاليف في كل مركز مع مستوى النشاط.

ويقصد بالفرض الأول المتعلق بالتجانس أن التكاليف في كل مركز نشاط هي نتيجة نشاط واحد أو عدة أنشطة لها علاقة ارتباطية مرتفعة و يحدث

---

1 - ري أنش جارسون، إيريك نورين، مرجع سابق ص 288.

التجانس التام عندما يكون معامل الارتباط تاما و الذي يعني أن التغيرات النسبية في الأنشطة داخل المركز تكون متساوية.

أما الفرض الثاني و المتعلق بالتناسب فهو يعني أن كل التكاليف في مركز النشاط يجب أن تتغير بالتناسب مع التغيرات في مستوى النشاط.

و في هذا الصدد يشير HORNGREN إلى أن حوض التكلفة أو مركز النشاط يكون متجانس إذا ما كانت كل الأنشطة التي تم تضمين تكاليفها بهذا المركز لها نفس علاقة (السبب - النتيجة) أو علاقة المنافع المدركة أو المحققة بين مسبب التكلفة و تكاليف النشاط، وعليه فإن استخدام مركز النشاط المتجانس سينتج عنه تخصيص للتكلفة لا يختلف عن ذلك التخصيص الذي يمكن أن نحصل عليه فيما لو تم تخصيص تكاليف كل نشاط بالمجموعة على حدة وزيادة درجة التجانس إنما يعني استخدام مجمعات للتكلفة أقل بعكس اختلاف المنتجات في استخدام موارد المؤسسة بدقة.

إن جوهر المشكلة في عملية التجميع في أحواض كلف يتمثل في المراجحة بين درجة التفصيل في تحديد الأنشطة و مستوى الدقة المرغوب فيه في تتبع تكاليف الأنشطة إلى أغراض التكلفة و عليه فإن تحديد عدد مراكز النشاط سيكون قائما على المعيار تكلفة/ منفعة.

المرحلة IV : تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة :

لقد ذكرنا فيما سبق أن نظام ABC يقوم بتخصيص و توزيع التكاليف إلى المنتجات على مرحلتين، ففي المرحلة الأولى يتم فيها تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية في المؤسسة و التي أطلقنا عليها مراكز الأنشطة و ذلك انتظارا لتحميلها على المنتجات أو أغراض تكلفة أخرى في المرحلة الثانية.

ففي هذه المرحلة لتخصيص الموارد على مراكز الأنشطة و التي تتميز بالتعدد مقارنة مع مراكز التكلفة المستخدمة في طريقة مراكز التحليل، يتم تعيين التكاليف مباشرة للمراكز، و في حالة عدم الإمكانية فإنه يتم إستخدام

مسببات التكلفة من المستوى الأول و الخاصة بهذه المرحلة ، وهناك من يطلق على مسببات التكلفة الخاصة بهذه المرحلة بمسببات الموارد و التي تشبه مفاتيح التوزيع.

ولقد عرفت C.Mendoza مسببات الموارد أنها (مفاتيح التوزيع تستخدم لتقسيم الموارد على الأنشطة و هي تستعمل لتسيير التكاليف)[1].

جدول رقم 4 : أمثلة عن مراكز الأنشطة و التكاليف الممكن تتبعها

أنواع المراكز	التكاليف الممكن تتبعها
مراكز على مستوى الوحدات المنتجة - أنشطة مرتبطة بالآلات. - أنشطة مرتبطة بالعمل.	- تكاليف القوى المحركة - تكاليف الصيانة. - تكاليف العمل. - تجهيزات المصنع. - إهتلاكات الآلات و المعدات. - إهتلاك آلات الصيانة.
مراكز على مستوى الدفعة - عمليات الأمر بالشراء - عمليات الأمر بالإنتاج - عداد الآلات و المعدات و مناولة المواد	- تكاليف الأعمال المكتبية. - التجهيزات المهتلكة. - تكاليف إعداد الآلات. - تكاليف مناولة المواد. - إهتلاكات الأدوات المكتبية وأجهزة مناولة المواد و الآلات.
مراكز على مستوى المنتج - أنشطة فحص الجودة - اختبارات المنتج - إدارة المخزون لكل أنواعه	- تكاليف رقابة النوعية. - تكاليف تجهيزات الاختبار. - تكاليف إدارة القطع. - تكاليف تخزين المواد.

1 P. Laurent Bescos et Carla Mendoza. Op. Cit. p 53.

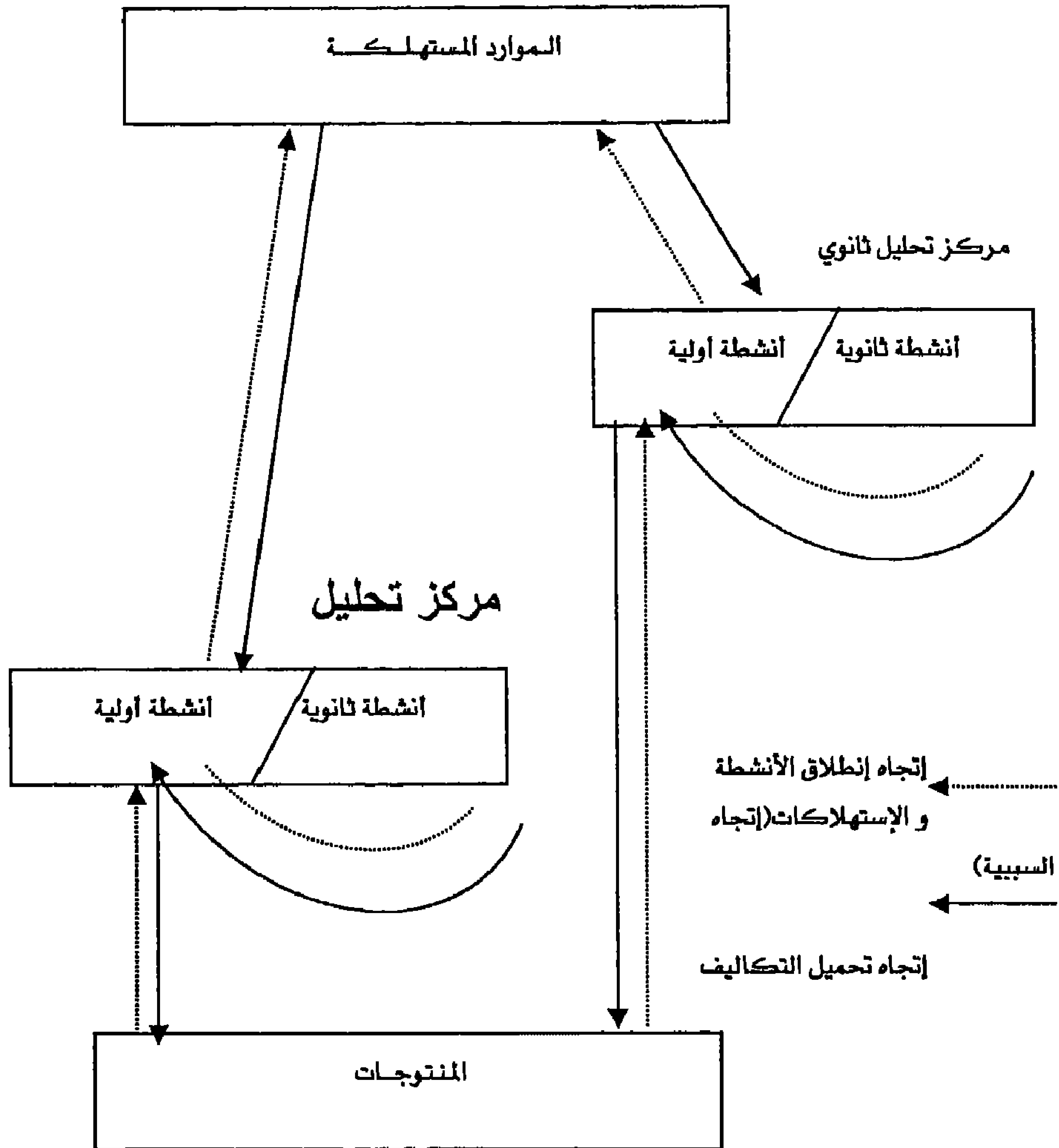
- تصميم المنتج - العمليات الخاصة (للمواد و الآلات)	- تكاليف هندسة المنتج. - تكاليف التصميم. - إهتلاكات الآلات و المعدات المتخصصة
مراكز على مستوى الدعم العام - معدات المصنع العامة - تشغيل المصنع - إدارة و تدريب الأفراد	- مرتبات إدارة المصنع. - إهتلاك المصنع. - الضرائب العقارية و التأمينات. - تكاليف إدارة الأفراد. - تكاليف تدريب العاملين. - تكاليف ترقية العاملين.

المصدر : إريك نوريس، ري إنش جارسون، مرجع سابق. ص 230- بتصرف

ويمكن أن نجد في بعض المراكز نوعين من الأنشطة و هي الأنشطة الأولية و الأنشطة الثانوية، في هذه الحالة يجب أن تحمل تكاليف الأنشطة الثانوية إلى الأنشطة الأولية و التي تعد بمثابة أغراض تكلفة لها، و ذلك طبعا باستخدام مسببات الموارد. و هذا ما يشيرله H.Bouquin في قوله : (أن طريقة ABC تضع كمبدأ أساسي لها قدرة تحليل سلاسل السببية على ربط الأنشطة الرئيسية بالمنتجات كما يعني ذلك البحث على توجيه أو تتبع العلاقات بين الأنشطة الرئيسية الداعمة و المنتوجات، بينما تكاليف الأنشطة الثانوية تحمل للأنشطة الرئيسية إذ يعد من الخطأ تحميلها للمنتوجات مباشرة . .. إذن فرضية طريقة ABC هي تحليل دقيق للأنشطة و تعريف العلاقات المباشرة و غير المباشرة مع المنتوجات و لاسيما علاقات السببية بين الأنشطة الداعمة والمنتوجات التي تعد ذات أهمية كبيرة حاليا)[1] ، و هذا ما يوضحه الشكل التالي :

1 – H. Bouquin Op. Cit p :137

شكل رقم 19 : شبكة تحليل طريقة ABC



Source : H. Bouquin. Op. cit p : 138

المرحلة V : تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة :

تشمل المرحلة الثانية لعملية تحميل التكاليف غير المباشرة لأغراض التكلفة حسب نظام ABC على تعيين التكاليف من مراكز الأنشطة إلى المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر، وذلك بالاعتماد على مسببات التكلفة للمستوى الثاني والخاصة بكل نشاط أو مركز تكلفة. و يلاحظ أن اختيار مسببات التكلفة في المستوى الثاني هو ما يميز نظام ABC عن النظم التقليدية التي لا تأخذ سوى مستوى واحد من السببية و هو حجم النشاط. إذ إن نظام ABC يعتبر أن التكاليف غير المباشرة لا تتغير بإنتظام مع حجم الإنتاج و لكنها تتغير تبعا لتنوع المنتوجات (بالحجم و الدفعة) و كذا تعقد العمليات، و لهذا ميز كل من Cooper et Kaplan بين أربعة مستويات من السببية سبق و أن تم التعرض إليها في تصنيف مسببات التكاليف.

يسعى مصمم نظام ABC إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في مخرجات النظام من معلومات، وهذا يتوقف في حقيقة الأمر على كفاءة تحديد مسببات التكلفة، و عند إختيارهذه المسببات في المستوى الثاني يجب مراعاة ما يلي :

- سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها.
- أن تكون قابلة للقياس (كمية).
- أن تتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموعة تكاليف النشاط.
- أن يكون مقياس متجانس على نحو معقول لناتج كل نشاط.

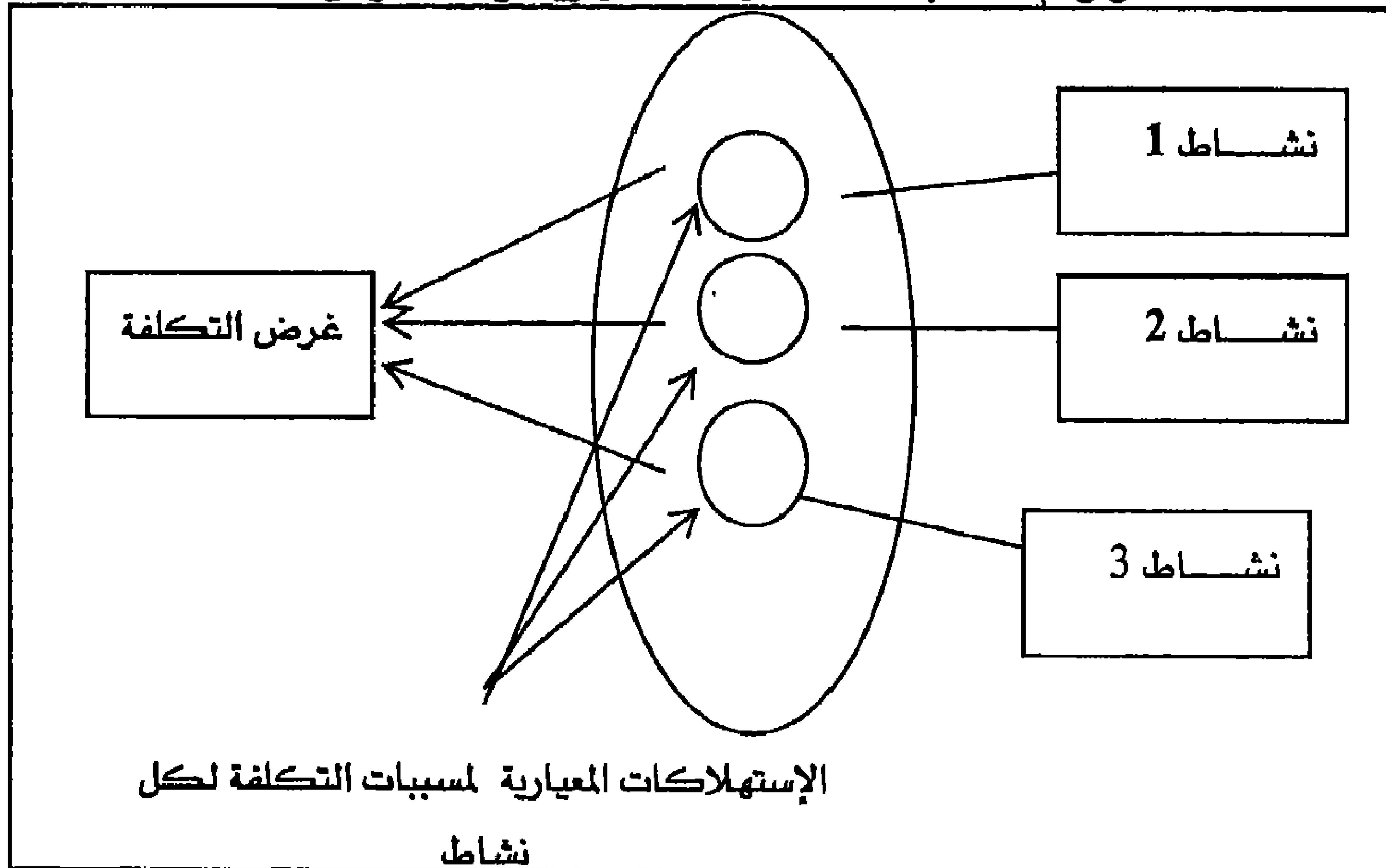
وبعد تحديد مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط أو وعاء تكلفة يتم تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة طبقا لحاجة كل من هذه الأغراض (منتوجات مثلا) للموارد المستهلكة في إنجاز الأنشطة و ذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب و يتم إعداد معدل تحميل كل نشاط أو مركز تكلفة بقسمة مجموع تكاليف الأنظمة المكونة لمركز أو حوض التكلفة على حجم أو عدد مسببات التكلفة المحدد كمحرك لهذا الحوض و يحسب كما يلي :

$$\text{معدل تحميل تكلفة المركز (التكلفة الوحدوية للمسبب)} = \frac{\text{إجمالي تكاليف المركز}}{\text{عدد المسببات}}$$

وقبل تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة هناك من يضيف خطوة أخرى تتمثل في تحديد طبيعة غرض التكلفة الذي تحمل له التكلفة، حيث أن نظام ABC يستطيع أن يتبع التكاليف لأغراض تكلفة متعددة حسب ما يواجه الإدارة من قرارات كالمنتوجات، المشاريع، العملاء، الأسواق، الطلبية، عنصر من سلسلة القيمة، وأكثر الأغراض شيوعا هو المنتجات. يرى P. Lorino أنه عند تحميل تكاليف الأنشطة إلى أغراض التكلفة يمكن أن نجد حالتين :

الحالة الأولى: إذا كان غرض التكلفة معياري (نمطي)، في هذه الحالة نعتمد عموما على أداة تسمى ببطاقة الإستهلاكات المعيارية لمسببات التكلفة لوحدة غرض التكلفة (وحدة منتوج مثلا). أو ما يعرف بمدونة الأنشطة (La Nomenclature d activités) والشكل التالي يوضح بطاقة الاستهلاك المعيارية للأنشطة لكل وحدة غرض تكلفة.

شكل رقم 20 : بطاقة الاستهلاك المعيارية لوحدة غرض تكلفة.



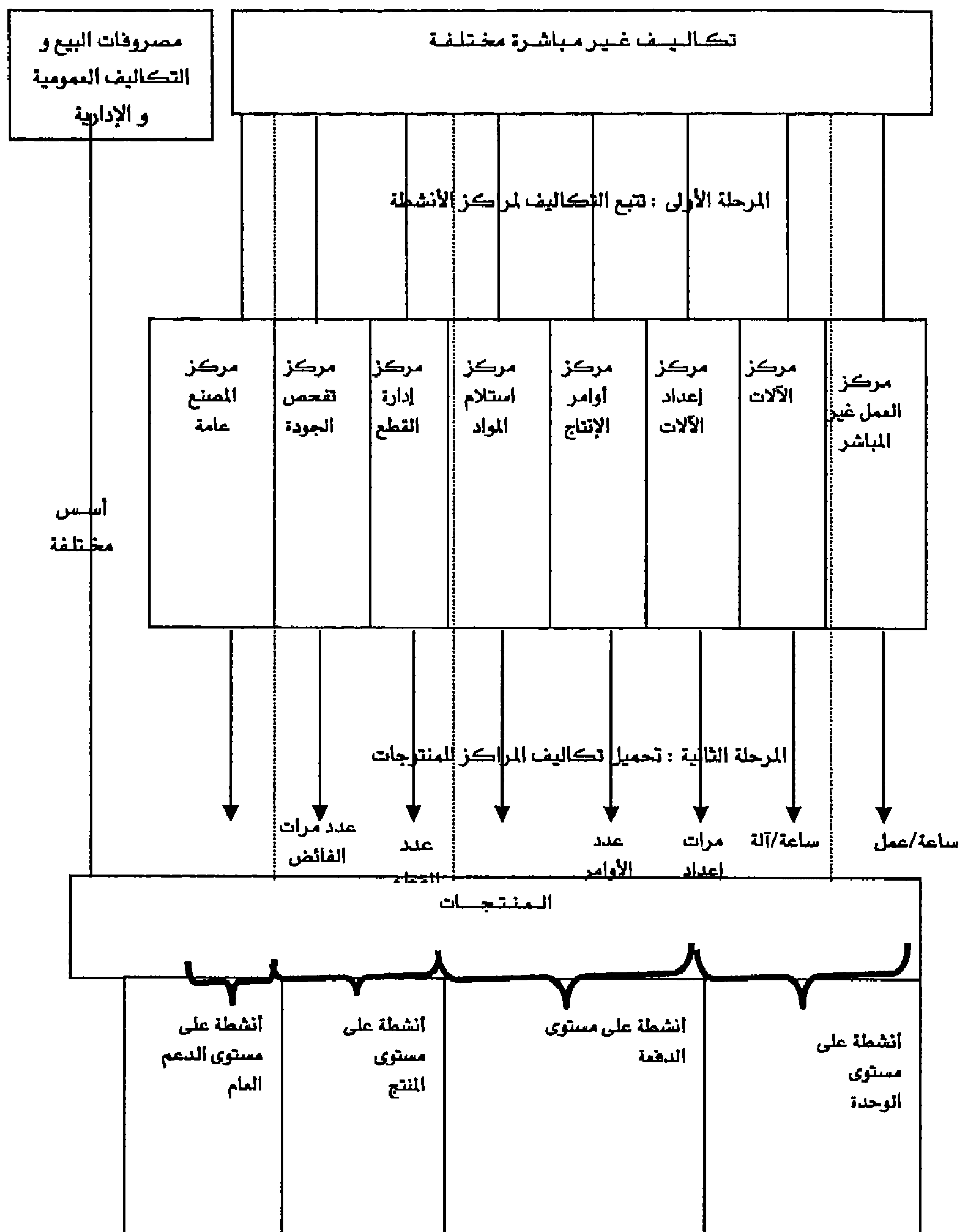
Source : René Dumeestères et Al, Op. Cit p : 203

الحالة الثانية : إذا كان التتبع الوحدوي لاستهلاك الأنشطة من طرف أغراض التكلفة غير ممكن اقتصاديا، فإنه ينظر إليه أنه كل لا يمكن تقسيمه إلى وحدات معيارية و يعالج طبقا لمنطق النتيجة التحليلية (كالدخل الإجمالي، الإنفاق الإجمالي، هامش المساهمة الإجمالي) و مثال ذلك نتائج عمل تجاري كبير، جزء من السوق...

وبعد تحميل كافة تكاليف مراكز الأنشطة إلى أغراض التكلفة، يتم الحصول على التكلفة النهائية للمنتوجات بتجميع قيمة ما استهلكته هذه المنتوجات من تكاليف الأنشطة المباشرة (مواد، عمل مباشر) و التكاليف غير المباشرة الناتجة عن مراكز الأنشطة و الجزء من التكاليف غير المباشرة الذي لم يحمل للأغراض وفقا لنظام ABC.

و بعد هذا العرض المفصل لمراحل اشتغال نظام ABC و لغرض تفهم أعمق للمفاهيم السابق ذكرها يقدم الشكل رقم 22 نظرة شاملة و سريعة لما يبدو عليه نظام ABC، كما يبين الشكل أيضا كيفية تحميل تكاليف البيع و التوزيع و التكاليف العامة و الإدارية.

شكل رقم 21: الإطار العام لتحميل التكاليف غير المباشرة وفقا لنظام ABC



المصدر : إيريك نوريس، ري إنش جارسون، مرجع سابق. ص 232.

II. مقارنة بين نظام ABC و الأنظمة التقليدية :

من خلال كل ما تقدم يمكننا القول أن اعتماد نظام ABC في تحليله على الأنشطة و العمليات يؤدي إلى اختلاف جوهري في آلية عمل كل من الأنظمة التقليدية و نظام ABC. و يتجلى هذا الاختلاف في الانتقال من العلاقة التقليدية القائمة على توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز الرئيسية و الثانوية باستعمال مفاتيح توزيع كيفية و من ثم توزيع أعباء المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية يتم تحميلها إلى أغراض التكلفة إلى علاقة أكثر قدرة على وصف ما يجري حقيقة في المؤسسة و ذلك عن طريق إيجاد علاقات سببية واضحة بين الموارد المستخدمة و الأنشطة و أغراض التكلفة.

و انطلاقا من هذه النقطة نستعرض أهم الاختلافات بين الأنظمة التقليدية و مدخل ABC و التي يمكن تلخيصها في الجدول التالي :

جدول رقم 5: أهم الفروقات بين نظام ABC و الأنظمة التقليدية [1].

1. أوجه المقارنة	الأنظمة التقليدية	نظام ABC
هدف النظام ومستوى الاهتمام	- مراقبة التكاليف - الأداء المحلي للأقسام - أسعار تكلفة المنتجات	- تحليل العمليات - الأداء الشامل للمؤسسة - الأنشطة والعمليات
التركيز على	مقدار التكاليف	- البحث عن مسببات التكاليف
أسس تخصيص التكاليف	- احتمال أن تكون	- أسس التخصيص غالبا ما

1- تم إعداد هذا الجدول بالاعتماد على عدة مراجع :
- هورنجرن و آخرون مرجع سابق. ص ص 263،264.
- د. نعيم دهمش، زاهر الرمحي، التكاليف على أساس النشاط (ABC) و إستخدامه في إحتساب ربحية العميل لدى البنوك- البنوك في الأردن. العدد السابع. المجلد الثالث والعشرون الأردن 2003 ص 1.

-Laurent Bescos et Al Op. Cit p: 279.
-P. Lorino Op. Cit pp. 206,220.
-Source : Internet, Site :http://www.webmaster/vixane.com

غير المباشرة	أسس التخصيص مسببات التكلفة قليل	تكون مسببات التكلفة
طبيعة الأسس	- غالبا ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة مالية مثل تكاليف العمالة المباشرة، تكاليف المواد المباشرة.	- غالبا ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة (غير مالية). مثل: عدد أجزاء المنتج، عدد ساعات اختيار المنتج
عدد مجموعات التكاليف غير المباشرة	- استخدام مجموعة واحدة أو عدد قليل من المجموعات للقسم أو المصنع ككل	- استخدام العديد من المجموعات المتجانسة
درجة التجانس	ضعيفة بسبب: - عدم الاهتمام بعلاقات السبب - النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجموعات التكاليف	قوية بسبب: - التركيز على علاقات السبب- النتيجة بين أسس تحميل التكليف غير المباشرة ومجموعات التكاليف
معايير المقارنة	معيار مسبق	مقارنة مع أفضل أداء خارجي (مؤسسة خارجية) أو ما يعرف بـ: BENCHMARKING
هدف القياس	- تصحيح الانحراف - احترام المعايير	التحسين المستمر للتكاليف(KAIZEN COSTING)
أنواع المعلومات التي يوفرها النظام	- معلومات مالية	- معلومات مالية أكثر دقة - معلومات غير مالية حول العمليات والأنشطة
بعد النظام	- بعد وحيد ومحدود - غير موجه لإرضاء العملاء	- أبعاد متعددة - نظام إستراتيجي - موجه نحو إرضاء العملاء

II. 3 محددات تطبيق نظام ABC[1]:

بالرغم من المنافع والمزايا التي يحققها نظام تحديد التكاليف على أساس النشاط إلا أنه تعرض للعديد من الإنتقادات بسبب العوائق التي تواجه المسيرين عند تطبيقه و من بين هذه الإنتقادات نذكر المحددات التالية:

- رغم أن نظام ABC يسعى لفهم مسببات التكلفة الحقيقية لكل نشاط إلا أن الكثيرمن الأنشطة تعمل على زيادة الإنحراف الكلي و ذلك نظرا لإستخدام أسس حكمية تعتمد على الحجوم الإنتاجية لتخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة على مستوى الدعم العام و غالبا ما تمثل هذه التكاليف الجزء الأكبر من إجمالي التكاليف غير المباشرة فضلا عن حاجة المؤسسة في بعض الحالات لإستخدام أسس تخصيص كيفية تكون متاحة و سهلة القياس.
- صعوبة تقسيم وقت عمل الفرد بين عدة أنشطة خصوصا إذا كانت طبيعة النشاط إدارية و هذا ما يؤدي إلى قصور في التتبع الدقيق لتكاليف الأنشطة للمنتجات.
- قد تكون الأنشطة المؤداة داخل المؤسسة من الضخامة و التنوع ما يؤدي إلى جعل نظام ABC معقدا و أقل فهما من المستعملين.
- رغم أن نظام ABC يكون أكثر دقة في تتبع التكاليف الموزعة على دورة حياة المنتوج إلا أنه يحتاج إلى تحديد فترة حكمية من الزمن للمنتوجات التي تمتاز بدورة حياة طويلة و لهذا فإن نظام ABC يكون ملائما أكثر للمنتوجات التي تكون دورة حياتها قصيرة نسبيا و إلا فإنها تستخدم مقاييس مرحلية لعملية التخصيص.

---

1 - تم إعداد هذا العنصر بالإعتماد على :

- محمد الفيومي محمد، مرجع سابق، ص ص 590، 591.
- M. Gervais. Op. Cit pp : 190, 192.
- P. Lorino. Op. Cit p 264.
- Joseph A. Ness et Thomas G. Cucuzza : Exploiter pleinement le potentiel de l'ABC et HBR, les systèmes de mesures de la performance, Editions d'organisation, Paris 1999 pp 77,79.

- إن مجموعات الأنشطة (Cost Pools) المتجانسة تساهم لحد بعيد في تبسيط الحسابات و النظام بشكل عام، غير أن هذه المجموعات يمكن أن تضم أنشطة تنتمي إلى عمليات و مراكز مسؤولة مختلفة مما يؤدي إلى عدم قدرة مسبب التكلفة الذي تم تعينه لها على التتبع الدقيق للموارد المستهلكة إلى المنتجات.
- لقد أخذ نظام ABC عن تعريفه للمسبب فرضية التناسب الموجودة بين التكلفة و الحجم غير أنه لم يأخذ بعين الاعتبار إمكانية تأثر التكاليف غير المباشرة باقتصاديات الحجم و آثار التعلم حيث أظهرت الدراسة التي قام بها كل من E.Noreen و N. Soderstrom في المستشفى الحكومي لواشنطن أن التكاليف غير المباشرة لا تتأثر بالتناسب مع استهلاك الأنشطة.
- إن إدخال نظام ABC كواحد من الأنظمة المعلوماتية المتقدمة في المؤسسة يلاقي في البداية عدة مقاومات داخلية (مقاومة التغيير) على صعيد كل المستويات الإدارية لكون أن التغييرات التي يحدثها هذا النظام تمس إطار السلطة لبعض المسؤولين فضلا على أن نظام ABC يكشف أماكن عدم الفعالية و الكفاءة على المدى الطويل و التي تعارض تعظيم الربحية في الأجل القصير.
- رغم أن نظام ABC يرتبط ارتباط وثيقا بالاتجاه الإستراتيجي للمؤسسة إلا أنه لا يمكن أن يؤتى نتائجه الجيدة إلا بمشاركة المسيرين على المستوى العملي في إعداد الأهداف الإستراتيجية و لهذا ركز Johnson على الانتفاع من تطبيق نظام ABC يتم فقط في حالة إجراء تغيير شامل على العقلية الإدارية في المؤسسة و إيلاء الزبائن أهمية قصوى.

- إن تطبيق نظام ABC عملية معقدة و شاملة و بالتالي تستنفذ الكثير من الوقت و الجهد و المال لتشغيل هذا النظام و لاسيما في المؤسسات الكبيرة التي تنتج آلاف المنتجات و كلما أرادت المؤسسة الوصول إلى مستوى أعلى من الدقة في تحليل الأنشطة و تحديد مسببات التكلفة كلما كانت عملية التشغيل مكلفة أكثر.

خلاصة الفصل الثالث :

لقد استطعنا في هذا الفصل أن نتطرق لأهم النقاط المتعلقة بنظام ABC حيث تم التعرف في البداية على أن نظام ABC هو طريقة تهدف إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف و ذلك من خلال التركيز على النشاط كقطب أساسي في تحليل التكلفة هذا القطب الذي يعد حلقة الوصل بين التكاليف (الموارد) و بين أغراض التكلفة يقود إلى أن المبدأ الأساسي لنظام ABC هو أن المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر لا يستهلك موارد و إنما يستهلك أنشطة و هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد.

إن هذا المبدأ ما هو في الحقيقة إلا تجسيد واضح لإستخدام معيار السبب - النتيجة عند توزيع التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة و دليلا قاطعا لأهمية تخصيص التكلفة وفق مسببات حدوثها، و من ثم فإن إختيار مسببات التكلفة يعد جوهر الطريقة و من الضروري دراسة الجوانب السلوكية للمسبب حتى يتم إختيار المسببات التي تساهم في تحقيق الأهداف العليا للمؤسسة.

و إذا كانت هذه الطريقة ترى ضرورة تقسيم المؤسسة إلى أنشطة عوض تقسيمها إلى مراكز مسؤولية فإن هذا يعطي لنا تصورا متقدما

للتنظيم حيث أن تسلسل الأنشطة فيما بينها سوف يعطي لنا مبدأ ثالث لطريقة ABC و هي العملية، و بهذا فإن اعتماد المؤسسة في تحليلها على العمليات سوف يؤدي إلى الانتقال من التنظيم العمودي المتسلسل إلى تنظيم أكثر ليونة هو التنظيم الأفقي الموجه أساسا لإرضاء الزبائن و خلق القيمة و مواجهة المنافسة.

من خلال المبادئ الثلاثة : النشاط، المسبب، العملية يتشكل لنا نموذج ABC، هذا النموذج الذي لم يعد أداة متقدمة لحساب التكاليف فحسب بل يتجاوز ذلك ليكون واحدا من أهم النظم المعلوماتية لتزويد الإدارة بنوعين من المعلومات، معلومات مالية و معلومات حول العمليات و الأداء (نموذج تسييري ملائم) و هذا ما جعله يحضى بتأييد الكثير من الأكاديميين و الممارسين حيث تم تطبيقه في العديد من المؤسسات والشركات العالمية سواء في المجال الصناعي أو الخدمي.

إن نظام ABC يختلف في تشغيله عن الأنظمة التقليدية فمن العلاقة التقليدية القائمة على توزيع الأعباء على مراكز التحليل و من ثم على المنتوجات إلى علاقة أكثر دقة حيث يمر نظام ABC بعدة مراحل يمكن تلخيصها كالتالي :

- تحديد الأنشطة و تحليلها من خلال إعداد بطاقة الأنشطة أو خرائط التدفق.
- تحديد مسببات كل نشاط.
- تحديد مراكز الأنشطة.
- تتبع التكاليف بمراكز الأنشطة.
- تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة.

رغم أن هذا النظام يعد أداة ديناميكية شاملة التحليل و لغة موجهة لكل المؤسسات إلا أنه يبقى له حدوده المتعلقة بعوائق تطبيقه و المتمثلة أساسا في صعوبة تحديد مسببات التكاليف لبعض الأنشطة و كذا تكاليف تشغيله التي تستنفذ الكثير من الوقت و الجهد و المال و لاسيما في المؤسسات الكبيرة.

الفصل الرابع

التنافسية ودور نظام ABC في تحسينها

لقد شهد العالم خلال العقود الثلاثة الأخيرة بداية من السبعينات منتهى الإثارة والتغيير، مما جعل المؤسسات الإقتصادية تجد نفسها مع مطلع القرن الواحد والعشرين في محيط غلبت عليه متغيراته على ثوابته، محيط أصبح يتسم بالتعقيد المتزايد والتقلب المستمر. فقيام منظمة التجارة العالمية (GATT) ونشأة كل من صندوق النقد الدولي(FMI) والبنك الدولي (BM) والتكتلات الإقليمية مثل الإتحاد الأوربي، وتكتل دول (ASEAN) ومنتدى التعاون الإقتصادي لدول آسيا والمحيط الهادي (APEC) كلها عوامل كانت لها تداعياتها الإقتصادية والإجتماعية والثقافية المتمثلة أساسا في تسارع وتيرة العولمة والإندماج في الإقتصاد العالمي وسياسات الإنفتاح وتحرير الأسواق مما عمل بدوره على زيادة حدة المنافسة المحلية والدولية بين المؤسسات. وفي ظل هذه التطورات التي أصبح من العسير على أية مؤسسة أن تعيش بمعزل عنها نظرا للمصاعب والعراقيل التي ستواجهها وبالأخص في ميادين التصدير وتدفقات رؤوس الأموال كان لزاما عليها أن تتكيف معها في تعامل ترتهن فعاليته لحد كبير لمدى قدرتها التنافسية وتحقيق مزايا متفوقة في كل من التكلفة والجودة والتجديد والإستجابة للعملاء ومن أجل الوصول إلى هذه الغاية يرى الكثير من الباحثين ضرورة تبني أنظمة تكالفية متقدمة تكون قادرة على تزويد المسيرين بالمعلومات الملائمة لإتخاذ أفضل القرارت بما يساعدها على تحقيق مزايا تنافسية متفوقة بذلك على منافسيها في السوق :

و بناء على ما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي :

- ماهية المنافسة والتنافسية.
- المزايا التنافسية واستراتيجيات الحصول عليها.
- مساهمة نظام ABC في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة.

I. المنافسة والتنافسية :

I. 1 ماهية المنافسة :

يعد مصطلح المنافسة من بين المصطلحات التي شاع إستخدامها وتداولها في أيامنا الراهنة، إلى درجة أنه أصبح يغذي الكثير من الكتابات وعددا أكبر من الجدالات والنقاشات. فهذا المفهوم الذي يعد بعدا لا يمكن استبعاده بسهولة في الدراسات المتعلقة بالمؤسسة وعلاقتها مع محيطها أصبح يعتبر أيضا جوهر القضايا الحالية وإنشغالا من الإنشغالات المعاصرة التي لا يمكن التغاضي عنها. فما المقصود بالمنافسة، وما هي أشكالها، وما هي العوامل التي تحكمها ؟ وعليه فإنه سوف نتطرف في هذه النقطة بما يلي :

- تعريف المنافسة.
- أشكال المنافسة.
- القوى المحركة للمنافسة في القطاع.

I. 1. 1 تعريف المنافسة :

لقد حضي مفهوم المنافسة بالعديد من التعريفات التي إختلفت بإختلاف الكتاب والباحثين في هذا الميدان، وفي ما يلي سوف نتطرق لبعض منها حيث يسمح تحليلها بالتعرف على هذه الظاهرة وتحديد خصائصها وأهدافها.

لقد عرفت المنافسة أنها مكون أساسي من مكونات النظام التسويقي، وهي تتعلق بالمؤسسات التي تنتج نفس السلعة أو السلع الشبيهة لها وتؤثر درجة المنافسة بشكل كبير على قدرة المؤسسة وفرصتها في إختيار (السوق المستهدفة، الوسطاء، الموردين، المزيج التسويقي، مزيج المنتج)[1].

كما يرى Stanton أن المنافسة هي (أحد العوامل التي يتكون منها المحيط الخارجي للمؤسسة وأن هذه العوامل تعتبر من عوامل البيئة التسويقية).

1- توفيق محمد عبد المحسن، بحوث التسويق وتحديات المنافسة الدولية، دار النهضة العربية، بيروت، 2001. ص 152.

هذا وتعرف أيضا أنها (المحرك الأول لإقتصاد السوق، والميكانيزم التام لتنظيم الإقتصاد، والديناميكية التي يمكن من خلالها تحقيق أقصى ربح ممكن في ظل أقصى حرية)[1].

من خلال هذه التعاريف السابقة يمكن القول أن المنافسة هي ظاهرة ترتبط بشكل أو بآخر بالمفهوم التسويقي الذي أصبح يسيطر عليه التفكير الإستراتيجي، كما أنها الآلية التي تسمح بتنظيم قوى الإقتصاد في السوق.

ويعتبرها البعض أنها (النظام المثالي المناسب للصراع وروح المبادرة ومصدر التطور والنمو)[2].

ويرى كل من C.W.Hill and G.R.Jones أن المنافسة (عملية موجهة بواسطة عنصر الإبتكار والتجديد، وذلك بغرض تحقيق الأرباح ومنح المؤسسات حافزا قويا للسعي وراء منتجات أو عمليات وإستراتيجيات مبتكرة وجديدة)[3].

فالمنافسة إذن هي ذلك الإيطار الملائم للصراع والمواجهة بين المؤسسات التي تنتج منتجات متشابهة أو بديلة في نفس السوق وذلك من أجل تلبية أفضل لحاجات ورغبات الزبائن. كما أنها الأداة التي تسمح بإستمرار وبقاء المؤسسات في هذه السوق والآلة المحركة للإقتصاد والنمو والربحية والإبتكار.

I. 1. 2 أشكال المنافسة :

يمكن تقسم المنافسة لأشكال وأنواع عديدة حيث لا يمكن النظر إليها من زاوية واحدة فقط وإنما تتعدد هذه الزوايا حسب المعايير التالية :

- معيار هيكل السوق.
- معيار السعر.
- معيار موضوع التنافس.

---

1 - ردينة عثمان يوسف، بحوث التسويق، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان. ص 120.

2 - A.Mohamed. OP.cit p 33.

3 - شارلز وجاريث جونز، مرجع سابق ص 160.

- معيار مجال التنافس.

أولا: معيار هيكل السوق: وتقسم المنافسة حسب هذا المعيار إلى :

المنافسة التامة (المثلى): تمثل المنافسة التامة نموذج إقتصادي لسوق لا شخصية تتميز بالمميزات التالية[1]:

- الأسعار المعطاة للبائعين والمشترين.
- تجانس السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة.
- حرية الدخول والخروج لكل الموارد وكذا للبائعين والمشترين.
- شفافية السوق وتوفر كافة المعلومات السعر، التكاليف...) لكل الأعوان الإقتصادية.

الإحتكار الكامل (البحت): يمثل الإحتكار الكامل حالة وجود منتج أو موزع وحيد في الصناعة أو التوزيع وتعطى المؤسسة الإحتكارية في هذه الحالة كل السوق ولا يوجد لها أي منافس، غير أن سلوك المؤسسة الإحتكارية يكون مقيدا بالمنافسة غير المباشرة نظرا لكون أن الوصف الذي أعطي لهذه الحالة يعتبر أقوى من الواقع.

توجد عدة عوامل لظهور المؤسسة الإحتكارية أو سوق محتكرة من طرف مؤسسة وحيدة من بينها نذكر[2]:

- سيطرة المؤسسة على المواد الأولية.
- كسب شهادة إختراع في ميدان معين.
- صغر السوق الخاصة لمنتوج معين.
- وجود إمتياز في السوق (تعاقد مؤسسة عمومية مع مؤسسة تجارية).

المنافسة الإحتكارية: لقد ظهرت المنافسة الإحتكارية سنة 1930 بعدما تبين أن نماذج المنافسة التامة والإحتكار التام تمثل حالات متطرفة بالمقارنة

1- رشيد بن ذيب، نادية شطاب عباس، إقتصاد جزئي - نظرية وتمارين - دوان المطبوعات الجامعية. بن عكنون الجزائر. ص 217.

2- مرجع سابق، ص 261.

مع الواقع الإقتصادي، ومن أجل الإقتراب من هذا الواقع ألغيت عدة فرضيات منها :

- تجانس السلعة.
- عدم وجود منافسة مباشرة بين الأعوان الإقتصاديين.
- وجود مؤسسة فريدة لتمويل سوق معين.

وبعد التخلي عن هذه الفرضيات الرئيسة لكل من المنافسة التامة والإحتكار التام قدّم Shambarline نموذجه للمنافسة الإحتكارية والذي تتلخص فرضياته في النقاط التالية:

- وجود عدد كبير نسبيا من البائعين والمشترين (المنتجين والمستهلكين).
- وجود تمايز بين السلع المنتجة ولو كانت سلعا تبادلية.
- حرية الدخول والخوج من السوق.
- هدف المؤسسة هو تعظيم الربحية.
- توجيه الإهتمام نحو تحسين الجودة لإرضاء العميل.
- قلة معلومات الزبائن حول سوق السلعة.

إحتكار القلة:

يتمثل إحتكار القلة في سيطرة عدد محدود من المؤسسات على القطاع الذي تنشط فيه وأي تصرف لإحدى هذه المؤسسات يؤثر على متغيرات السوق وتصرفات المؤسسات الأخرى ، وتعود أسباب ظهور هذا النوع من المنافسة لعدة أسباب منها[1]:

- وجود عدد قليل من المنتجين والمستهلكين كل واحد منهم يتمتع بكبر حجم إمكانيته (التحكم في الأسعار، إستعمال الوسائل الترويجية وتقنيات متطورة لجذب الزبائن ، معرفة جيدة بتصرفات المؤسسات الأخرى...).

1- طارق الحاج: تحليل الإقتصاد الجزئي، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1 ، عمان ، 1997 ،ص 396.

- تميز بعض الصناعات بإقتصاديات الوفرة مما يؤدي إلى السيطرة على السوق نتيجة الحصول على مزايا تنافسية في مجال التكاليف.
- تميز بعض القطاعات بعوائق دخول وخروج مرتفعة مما يؤدي إلى وجود عدد قليل من المنتجين في هذا القطاع.

ثانيا: معيار السعر: ويمكن أن تصنف المنافسة حسب هذا المعيار إلى: المنافسة السعرية، والمنافسة غيرالسعرية:

- المنافسة السعرية: وتعني التركيز على خفض السعر في مواجهة المنافسة ومن أشكالها البيع بالخصم، وتعتبر حرب الأسعار شكلا متطرفا من هذا النوع من المنافسة.
- المنافسة غيرالسعرية: وتعني التركيز على أي عنصر من عناصر المزيج التسويقي بخلاف السعر (المنتج أو الخدمة، المكان، الترقية أو الترويج).

ثالثا: معيار موضوع التنافس: وتنقسم المنافسة حسب هذا المعيار إلى :

- منافسة تتعلق بمجال إنتاجي معين أو ثنائية (منتوج، سوق) معينة.
- منافسة بين المؤسسات حول زيادة المبيعات للحصول على نسبة معينة أو نصيب في السوق.
- منافسة شاملة ين المؤسسات التي تنتج منتجات أو تقدم خدمات مختلفة ولكنها بديلة من حيث المنفعة.

رابعا: معيار مجال التنافس: وتقسم المنافسة حسب ص المعيار إلى منافسة مباشرة ومنافسة غير مباشرة.

- منافسة مباشرة: هي تلك المنافسة التي تحدث بين المؤسسات التي تنشط في قطاع صناعي أو خدمي واحد وتختلف شدة هذه المنافسة من قطاع لآخر، فهناك قطاعات تكون فيها المنافسة مكثفة وشديدة مثل قطاع الصناعات الغذائية وهناك قطاعات أخرى تكون فيها المنافسة محدودة كقطاع إنتاج الحديد والصلب.

- منافسة غير مباشرة: وهي تلك المنافسة التي تحدث بين كل المؤسسات القائمة في المجتمع للحصول على الموارد المتاحة كالموارد الطبيعية، البشرية، المالية. ..

I. 1. 3 القوى المحركة للمنافسة في القطاع :

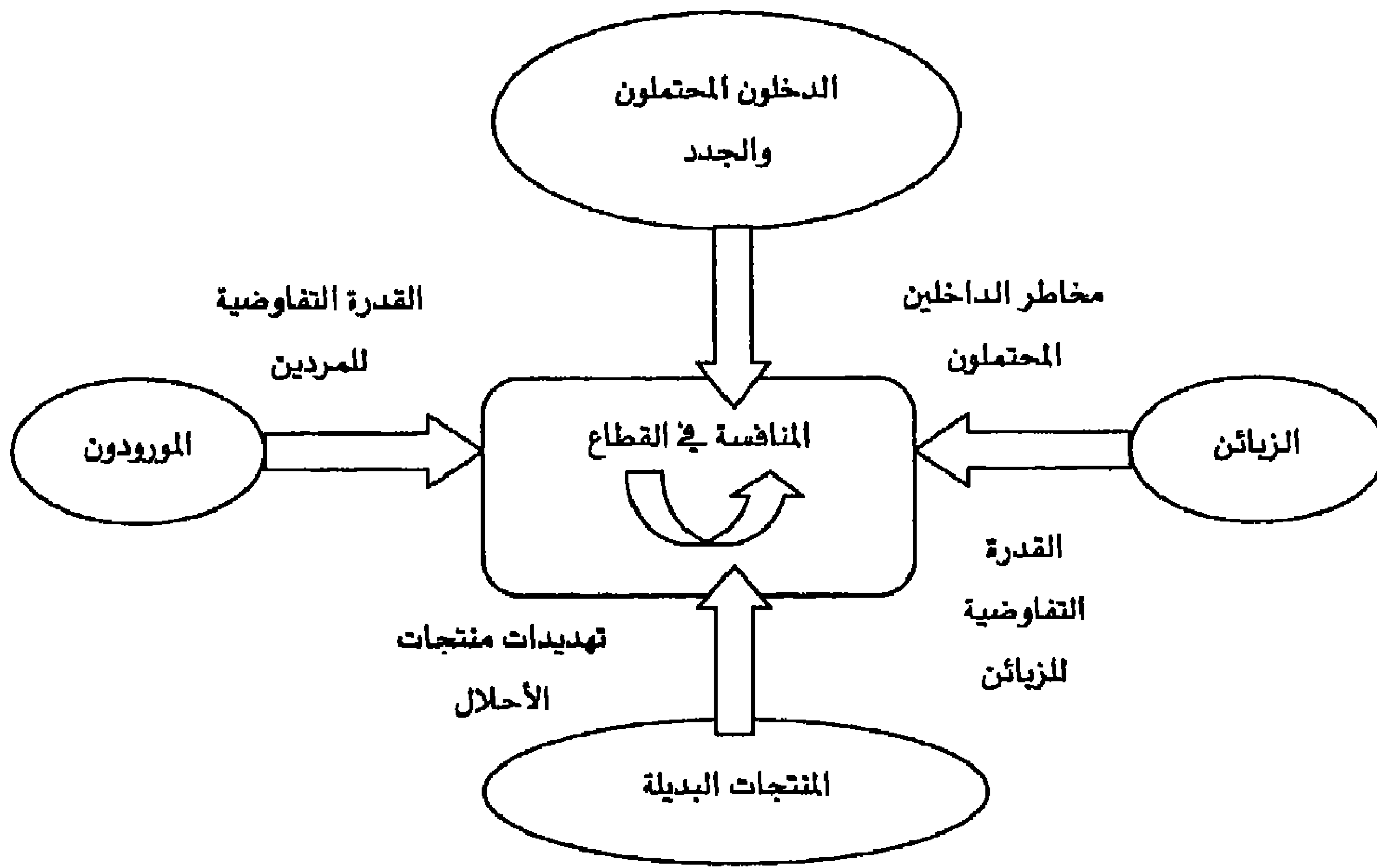
تعد عملية تحليل المحيط من المقومات الأساسية لإعتماد خيار إستراتيجي محدد، حيث أنه من خلال عملية التحليل هذه لأبرزالمتغيرات السياسية والإقتصادية والإجتماعية والتكنولوجية تستطيع المؤسسة أن تحدد التوجهات المستقبلية للحكومة والمنافسين والمستهلكين. كما تعتبر عمليات تحليل المحيط الخارجي من القواعد الجوهرية في الأنشطة والفعاليات الإستراتيجية المتعلقة بإتخاذ القرارت الرشيدة لكونها تساهم في تحديد الفرص المتاحة وكذلك أبرز التهديدات لغرض مواجهتها وتقليل آثارها السلبية.

ومن أجل تحليل البيئة الصناعية للمؤسسات المختلفة وقوى المنافسة السائدة فيها يعتمد المسيرون على نماذج تعمل على تهيئة إيطار عمل للتعرف على الفرص والتهديدات التي تواجه المؤسسة. وقد قام Michael porter بتطوير نموذج يساعد المسيرين في هذا التحليل حيث يعتبر هذا النموذج أن حدة المنافسة بين المؤسسات التي تنشط في نفس القطاع أو الصناعة لا تمثل العامل الوحيد الذي يشكل تهديدا بالنسبة للمؤسسة وإنما المنافسة في قطاع ما هي إلا محصلة لخمسة قوى للتنافس هي:

1- الخطر من إحتمال دخول منافسين جدد إلى القطاع.
2- درجة المنافسة بين المؤسسات العاملة في نفس القطاع.
3- القدرة التفاوضية للموردين.
4- القدرة التفاوضية للزبائن.
5- تهديد المنتجات البديلة.

و يطلق على تحليل العوامل الخمسة السابقة إسم "نموذج قوى المنافسة الخمسة" ويظهر الشكل التالي أنه يمكن تمثيل الهيكل العام لصناعة ما بواسطة خمس أطراف رئيسيين وهم المنافسون، المشترون، الموردون، السلع البديلة، الداخلين الجدد في السوق وأيضا العلاقات المتداخلة بينهم (القوى الخمس).

شكل رقم 23: نموذج القوى المنافسة الخمس طبقا لـ M.Porter.



المصدر: فلاح حسن عداي الحسيني، الإدارة الإستراتيجية - مفاهيمها، مداخلها، عملياتها المعاصرة - دار وائل للنشر، ط1. عمان 2000 ص 182.

ومما سبق يمكن القول أن مستوى المنافسة يرتبط بشكل كبير بهذه القوى التنافسية الخمس، ويرى Porter أنه كلما زادت قوة عامل من هذه العوامل كلما إنخفضت قدرة المؤسسات القائمة أو الحالية على رفع الأسعار وتحقيق الأرباح، وقد تتغير قوة تأثير أحد هذه العوامل على مدار الوقت وفقا لتغير الضروف في القطاع. وفيما يلي يتم شرح كل عامل بإنجاز :

أولا : الداخلون المحتملون:

وهم مجموعة المؤسسات التي لم تدخل مجال المنافسة، إلاّ أن لها القدرة إذا ما رغبت في الحصول على نصيب من الأسواق أو أكبر كمية ممكنة من الموارد وهذا ما يمثل تهديدا حقيقيا للمؤسسات الحالية. غير أن هذا التهديد يعطي لمجال التنافس ميزة الديناميكية والتطور ونوعا من المرونة.

إن قوة عامل المنافسة للمنافسين المحتملين يعتبر إلى حد كبير دالة في إرتفاع عوائق الدخول، والتي تعرف أنها مجموعة الشروط التي تجعل مسألة الدخول لمجال صناعي معين أمرا مكلفا. حيث أنه كلما كانت عوائق الدخول مرتفعة كلما قل إحتمال دخول منافسين جدد إلى القطاع. ولقد حدد الإقتصادي Jobin ثلاثة مصادر رئيسية تتعلق بعوائق الدخول وهي :

- الولاء للماركة.
- مزايا التكلفة المطلقة.
- وفرات الحجم الإقتصادي.

و يمكن إضافة عائق رابع لهذه القائمة وهو السياسات الحكومية.

1- **الولاء للماركة**: إن تفضيل المستهلكين لمنتجات المؤسسات الحالية يقلل من مخاطر التهديد المترتبة على دخول منافسين جدد ويمكن للمؤسسة أن تبني ولاءا للماركة من خلال :

- الحملات الإعلانية المستمرة عن المنتج والأسماء التجارية للمؤسسة.
- الحماية المسجلة للمنتجات.
- تطوير المنتج من خلال الأبحاث وبرامج التطوير.
- التأكيد من الجودة العالية للمنتج وخدمات ما بعد البيع.

2- **مزايا التكلفة المطلقة**: إن توفر المؤسسات القائمة على ميزة التكلفة المطلقة يقلص من التهديد الناشئ عن عمليات دخول منافسين جدد إلى قطاع معين ويمكن ان تنتج هذه المزايا عن ثلاثة مصادر رئيسة وهي :

- عمليات الإنتاج المتفوقة الناتجة عن آثار التعلم والخبرات السابقة ودراءات الإختراع.

- التحكم في مدخلات معينة تتطلبها عمليات الإنتاج مثل اليد العاملة، المواد الأولية والمعدات أو المهارات الإدارية.
- إمكانية توفير موارد أرخص.

3- **وفرات الحجم الإقتصادي**: تعتبر وفرات الحجم الإقتصادي من مزايا التكلفة المصاحبة للمؤسسات ذات الحجم الكبير، وتنتج هذه الوفرات عن خفض التكلفة المتحققة عن الإنتاج على نطاق واسع لمخرجات نمطية ونسب الخصم على شراء حجم من المدخلات فضلا عن المزايا المكتسبة في مجال الإعلان. وبهذا فإن وفرات الحجم تمثل أهم عوائق الدخول لأنها تضع الداخل المحتمل أمام خيارين :

- إما الدخول بحجم إنتاج كبير وبالتالي التعرض لرد فعل قوي من طرف المؤسسات القائمة على القطاع.
- إما الدخول بحجم إنتاج ضعيف مما يؤدي إلى تحمل تكاليف كبيرة ينتج عنها إرتفاع أسعار منتجاته مقارنة ببقية المنافسين.

و يتضح أن كل من الإختيارين صعب بالنسبة للداخل المحتمل.

4- **السياسات الحكومية**: إن السياسات الحكومية تعتبر من العوائق التي لا يمكن تجاهلها عند الدخول إلى قطاع معين، كالتشريعات الحكومية، أسعار الصرف، مدى تشجيع الملكية الأجنبية، الحماية القانونية والأجنبية، المساعدات المقدمة للمؤسسات، الرسوم الجمركية. .. وغيرها.

ثانيا: شدة المنافسة بين المؤسسات في القطاع :

تمثل المنافسة بين المؤسسات القائمة في مجال صناعي واحد جوهر القوى التي تحدد مدى جاذبية قطاع معين، فإذا كانت حدة المنافسة القائمة بين المؤسسات التي تزاول نشاط مماثلا ضعيفة فإن الفرصة في رفع الأسعار وتحقيق الأرباح سوف تكون أكثر موائمة. أما إذا كانت شدة المنافسة قوية فقد يترتب على ذلك منافسة سعرية حادة قد تصل إلى درجة نشوب حرب الأسعار ويمكن

إعتبار أن حدة المنافسة بين المؤسسات القائمة في مجال صناعي معين أنها دالة في العوامل التالية :

- عدد وأهمية المؤسسات المنافسة.
- أهمية التكاليف الثابتة.
- وتيرة تزايد الطاقة الإنتاجية.
- بطئ أو سرعة نمو القطاع.
- درجة التميز في المنتجات.
- عوائق الخروج الإقتصادية والإستراتيجية والمعنوية والتي تمثل مجموعة العوامل التي تمثل مجموعة العوامل التي تمنع المستثمر في قطاع معين من الخروج منه لقطاع آخر نتيجة تحمله تكاليف كبيرة عند مغادرة النشاط.

ثالثا: التهديد من قبل المنتجات البديلة :

تمثل المنتجات البديلة تلك المنتجات التي تقدمها صناعات أخرى ويمكن أن تفي بإحتياجات المستهلكين بأسلوب يشبه الأسلوب الذي تفي به منتجات المؤسسات محل الدراسة. فوجود منتجات بديلة تتميز بجودة مرتفعة وسعر منخفض يمثل تهديدا تنافسيا كبيرا ويشكل قيودا على السعر الذي فرضته المؤسسة ذات المنتوج الأصلي ومن ثم تتأثر ربحيتها.

رابعا: القدرة التفاوضية للزبائن :

يمثل الزبائن عملاء المؤسسة الذين يستهلكون منتجاتها النهائية مباشرة أو المؤسسات التي تشتري المنتجات بغرض تسويقها للمستهلكين النهائيين (تجارة الجملة والتجزئة) ويمكن النظر إلى الزبائن أنهم عامل تهديد تنافسي في حالة قدرتهم على التأثير على سعر الشراء أو عند تطلعهم لتلقي خدمات أفضل وهذا بالقياس بالقوة التي تمتلكها المؤسسة، فالزبائن يمكنهم أن يكونوا أكثر قوة في الضروف التالية:

- تعدد المؤسسات التي تعمل في قطاع معين مع صغر حجمها مقابل قلة عدد العملاء أو المستهلكين مع أهميتهم.

- الحجم الكبير لمعاملة الزبون ومدى مساهمته في تغذية رقم أعمال المؤسسة مما يكسبه قدرة تفاوضية كبيرة من أجل تخفيض الأسعار.
- توفر المعلومات الكاملة للزبون حول سوق السلعة (أحوال الطلب، الأسعار الحقيقية لتكاليف الإنتاج. ..).
- المستوى المنخفض لربحية الزبون مع تناقص أهمية المنتوج بالنسبة له (منتوج ثانوي وليس رئيسي) مما يكسب العميل قدرة الضغط على المؤسسة الموردة للإستفادة من إمتيازات جديدة.

خامسا: القدرة التفاوضية للموردين:

يمكن النظر إلى الموردين أنهم يمثلون تهديدا عندمل تكون لديهم القدرة على فرض الأسعار التي تدفعها المؤسسة ثمنا لمدخلاتها. فقدرة الموردين على فرض مطالبهم على المؤسسة المنتجة يعتمد على قدرتهم بالقياس إلى قدرة المؤسسة، إذ يمكنهم أن يكونوا أكثر قوة في الضروف التالية:

- قلة البدائل المتاحة لمخرجات الموردين مع أهمية هذه المخرجات التي تشكل مدخلات العمليات الإنتاجية بالنسبة للمؤسسة أو عدم وجود بدائل.
- عندما تكون المؤسسة عميلاغير مهم للمورد لعدم توقف إزدهارصناعة المورد على المجال الصناعي لها مما يكسبه قدرة كبيرة على المساومة والضغط.
- التميز العالي لمخرجات المورد مما يكلف المؤسسة كثيرا في حالة التحول عنها لموردين آخرين.
- القدرة على المنافسة المباشرة للمؤسسات بإتباع إستراتيجيات التكامل الرأسي الأمامي.
- عجز المؤسسات عن إتباع إستراتيجية التكامل الرأسي الخلفي لتلبية مواردهم بأنفسهم.

وكخلاصة لما سبق نستطيع القول أن هيكل المنافسة في أي قطاع يتأثر حسب Porter بخمسة قوى تنافسية، إذ تستطيع كل قوة أن تؤثر بدرجة معينة

على ربحية المؤسسة سواء بالإيجاب أو بالسلب مشّكلة بذلك إما فرصة أو تهديد للمؤسسة.

وبالرغم من أن Porter ذكر خمسة عوامل مؤثرة على الصناعة إلا أنه يمكن إضافة عامل سادس وهو أصحاب المصالح حيث يوصي Freman بإضافة هذه القوة السادسة إلى عوامل Porter الخمسة ليتضمن النموذج علاوة على القوى الخمسة الأصلية قوة أخرى وهي الجماعات المختلفة من أصحاب المصالح في البيئة الخارجية الخاصة بالمنافسين وتتمثل هذه الجماعات في: الحكومة، النقابات، مقرضين، جماعات محلية، الغرف التجارية وغيرها وتختلف أهمية وتأثير هذه الجماعات من مؤسسة لأخرى ومن قطاع لآخر. إن قدرة المؤسسات على الإستحواذ على مقاليد التفوق في مجال صناعة معين ومواجهة القوى التنافسية يكون متوقفا على إمتلاكها لمزايا تنافسية متميزة ومتفوقة فضلا عن سعيها لترسيخ هذه المزايا على مدار الوقت حتى تجنبها الفشل التنافسي والخروج من السوق.

والأسئلة التي تطرح نفسها الآن هي: ما هو الفرق بين المنافسة والتنافسية، وما المقصود من التنافسية، كيف يتم قياسها؟ وما هي المجالات المختلفة للتنافس ؟ وهذا ما سنتطرق إليه في النقطة الموالية.

I. 2 ماهية التنافسية :

لقد سادت المقارنة النسقية (L' approche Systemique) فترة طويلة من الزمن رسخت خلالها الفكرة أن المؤسسة لا يمكن النظر إليها إلا من خلال أنها نظام مفتوح على المحيط الذي تعمل فيه مؤثرا فيها ومتأثرا بها. وتحولت أثناءها القدرة التنافسية للمؤسسة من المفهوم القائم على الميزة النسبية التي تعني قدرتها على التحكم في التكاليف وبالتالي تخفيض الأسعار وزيادة المبيعات إلى المفهوم القائم على الميزة التنافسية (الأفضلية المنافسية) أين تراجع إهتمام المسيرين بالتسيير العملي ليحظ التسيير الإستراتيجي بكامل الإنتباه

ويصبح أول الأولويات. حيث عبئت المجهودات من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية بدل الأهداف العملية وبرزت الكثير من الوسائل والطرق التي تخدم الفكر الإستراتيجي كحافظات النشاط ونموذج Porter وسلسلة القيم.

في الحقيقة لا يمكن رد المقاربة النظمية بسهولة لكونها تقدم إيطارا كاملا ومتكاملا لفهم وتفسير سلوك المؤسسة. غير أن التقلبات التي عرفها المحيط في العشريتين الأخيرتين وتسارع التطورات التي تميز بها ولا يزال يتميز بها لحد اليوم جعلت المقاربة النسقية أقل لياقة وأقل موائمة حيث أصبحت المؤسسة مجبرة على المعرفة المسبقة للتطورات المستقبلية لمحيطها لتحضر لرد الفعل بدل الإنتظار حتى حدوث التغير ثم التأقلم معه. هذا يعني أن المؤسسات لم تعد تكتفي بالأفضلية المنافسية من أجل الإستلاء على أكبر حصة في السوق بل أصبح الحديث الآن عن الأفضلية التنافسية أو الميزة التنافسسقية لأن المنافسة نفسها تحولت إلى تنافس كما تحولت القاعدة من البقاء للأصلح إلى البقاء للأسرع والأطول نفسا (Le plus durable)[1].

في هذا العنصر سوف نحاول توضيح وشرح هذا المصطلح الجديد الناتج أساسا عن التغيرات الحادثة في النشاط البشري في مختلف جوانبه وذلك من خلال النقاط التالية :

- تعريف التنافسية وأنواعها.
- مؤشرات التنافسية.
- مجالات التنافس.

I. 2. 1 تعريف التنافسية وأنواعها :

التنافسية مفهوم لم يتفق له على تعريف محدد، فهناك من يرى أن التنافسية فكرة عريضة تضم الإنتاجية الكلية ومستويات المعيشة والنمو

1 - د. عيسى حيرش، محاضرات في تسيير المعارف ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، جوان 2003 ص 3 (غير منشورة).

الإقتصادي ومنهم من يستعملها كمفهوم ضيق يرتكز على تنافسية السعر والتجارة، كما يختلف مفهوم التنافسية بإختلاف محل الحديث فيما إذا كان عن المؤسسة أو القطاع أو الدولة، وفي ما يلي ذكر لأهم التعريفات لمصطلح التنافسية حسب الأبعاد الثلاثة السابقة.

1 – التنافسية على مستوى الدولة :

لقد عرفت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OCDE) التنافسية على مستوى الإقتصاد الوطني بأنها: (الدرجة التي يمكن وفقها – في شروط سوق حرة وعادلة – إنتاج السلع والخدمات التي تواجه أذواق الأسواق الدولية في الوقت الذي تحافظ في على المداخيل الحقيقية لشعبها وتوسع فيها على المدى الطويل)[1].

و قد عرف أيضا Malcolm التنافسية القومية بأنها: (المرونة التي تمكن الأداء الإقتصادي في دولة ما من التكيف مع المتغيرات الهيكلية)[3] وهذا التعريف يتفق مع تعريف مجلس السياسة التنافسية لـ USA الذي يذهب إلى أن (القدرة التنافسية للدولة تعني قدرة الأداء الإقتصادي في هذه الدولة علىإنتاج السلع والخدمات التي تمكنها من مواجهة الأسواق الدولية وتحقيق مستوى معيشي للمواطن قادر على الإستمرار والتطور على المدى البعيد)[2].

أما Laura.D.Tyson فتعرف التنافسية على أنها القدرة على إنتاج منتجات وخدمات تنجح في إختبار المنافسة الدولية مع تمتع المواطنون بمستوى معيشة متنام ومستديم على حد سواء)[3].

1 - كما رزيق، فارس مسدور، مفهوم التنافسية، الملتقى الدولي حول التنافسية وتحولات المحيط، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 29. 30 أكتوبر 2002. ص106.

2 - عبيد علي أحمد الحجازي، اللوجستيك كبديل للميزة النسبية، دار المعارف الإسكندرية 2000. ص74.

3 - أمال عياري، رجم نصيب. الإستراتجيات الحديثة للتغيير كمدخل لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الجزائرية، الملتقى الدولية حول التنافسية وتحولات المحيط، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 29. 30 اكتوبر 2002 ص 13.

من خلال التعاريف السابقة نخلص إلى أن التنافسية على المستوى الوطني هي الدوجة التي يستطيع فيها بلد ما أن ينتج سلعا وخدمات تقابل ذوق الأسواق الدولية تحت ظروف الطلب والتغيير السريع للأسواق حتى تزيد من المداخيل الحقيقية لمواطنيها وذلك لتحقيق مستوى معيشي متنام ومستديم.

2- التنافسية على مستوى القطاع :

تعرف تنافسية القطاع أو فرع النشاط الإقتصادي أنها (قدرة مؤسسات قطاع صناعي معين في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الإعتماد على الدعم والحماية الحكومية مما يؤدي إلى تميز تلك الدولة في هذه الصناعة)[1].

كما يطلق على فرع النشاط صفة التنافسية إذا كانت الإنتاجية الكلية للعوامل فيه متساوية لها لدى المشروعات الأجنبية المزاحمة أو أعلى منها. أو إذا كان مستوى تكاليف الوحدة المتوسطة يساوي التكاليف الوحدوية المتوسطة للمزاحمين الأجانب أو يقل عنه.

وعليه فإن تنافسية القطاع تعني تحقيق فرع النشاط الإقتصادي بشكل مستديم مردودا متوسطا أو فوق المتوسط مقارنة مع فرع النشاط المماثل لإقليم آخر أو بلد آخر يتم معه التبادل أو يمكن ان يتم معه التبادل.

3- التنافسية على مستوى المؤسسة :

تعرف التنافسية لدى المؤسسة أنها (القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية مما يؤدي إلى نجاح مستمر لهذه المؤسسة على الصعيد العالمي في حالة غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة. وذلك من خلال رفع إنتاجية عوامل الإنتاج المستعملة في العملية الإنتاجية)[2].

1 - د. كمال رزيق، فارس مسدور، مرجع سابق. ص105.

2 - نفس المرجع، نفس الصفحة.

كما أنها تعرف بأنها: (القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالنوعية الجيدة، والسعر المناسب، وفي الوقت المناسب مما يؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى)[1].

وبالتالي يمكن القول أن تنافسية المؤسسة هي قدرتها المستمرة على المنافسة وتحقيق التميز على المنافسين في إرضاء العملاء وزيادة ولائهم من خلال بناء مزايا تنافسية متفوقة في الجودة، الوقت، السعر، التجديد، المرونة.

و يرى Porter أن المؤسسات هي التي تتنافس في الأسواق الدولية وليست الدول ويعتبر أن التنافسية الدولية هي أداة مساعدة لخلق الميزة التنافسية للمؤسسة[2]. كما أن هناك فرق بين المنافسة والتنافسية فالمنافسة هي الشروط التي يتم وفقها الإنتاج والتسويق في بلد ما وهذه الشروط هي المحددة للسوق المعنية بينما التنافسية هي قدرة هذا البلد على تصريف البضاعة المنتجة في الأسواق الدولية وتبقى كل من المنافسة والتنافسية العنصران الأساسيان لأي إيطار تحليلي للإنتاج والتجارة الدولية. كما تعمل سياسات المنافسة وسياسات رفع القدرة التنافسية في هدف موحد هو رفع الفعالية. وأي إجراءات تهدف إلى تقوية المنافسة في الأسواق المحلية سوف تعمل على زيادة التنافسية لدى المؤسسة.

إن تقييم التنافسية يتوقف على عدة مؤشرات وتختلف هذه المؤشرات حسب نوع التنافسية التي عرفنا أن مفهومها يختلف بإختلاف موضوع الحديث عن تنافسية الدولة أو القطاع أو المؤسسة وفي العنصر الموالي سوف نتطرق لأهم هذه المؤشرات حسب نوع التنافسية.

---

1 - د. كمال رزيق، مسدور فارس. مرجع سابق. ص 105.

2 - عبيد علي أحمد حجازي. مرجع سابق. ص77.

I. 2. 2 مؤشرات التنافسية :

1 - المؤشرات التنافسية لدى الدولة :

إن الدول تتنافس فيما بينها كما المؤسسات، وتختلف البلدان في قدرتها التنافسية بإختلاف المعاييرالمعتمدة فإذا كانت الولايات المتحدة الأمريكية تحتل المرتبة الأولى عالميا في التنافسية الإجمالية نجدها تقع في المرتبة السادسة في الموارد البشرية والمرتبة الخامس عشر في الحكومة وذلك خلال 1999. وقد ظهر على الساحة الدولية كثير من الهيئات والمؤسسات التي وضعت معايير تعبر عن منهجها في قياس التنافسية الدولية ومن بين هذه الهيئات نذكر البنك الدولي، المعهد الدولي للتنمية الإدارية، المنتدى الإقتصادي العالمي، وإن إختلفت هذه المعايير من جهة لأخرى إلا أنه يمكن إجمالها في المؤشرات التالية[1] :

- الطب المحلي.
- الحكومة.
- القدرة على الإندماج في الإقتصاد العالمي.
- البنية التحتية (الأساسية).
- الإدارة.
- العلم وأساليب التقنية.
- الموارد البشرية.
- النظم المالية والمصرفية. ..إلخ.

وفي إيطار دراسة الميزة التنافسية الدولية قام Porter بتحديد أربع عوامل لحالة الدولة أطلق عليها (الجوهرة الوطنية) وهو يرى أن هذه العوامل لها تأثير هام على القدرة التنافسية للمؤسسات التي تستوطن هذه الدول وهذه العوامل هي :

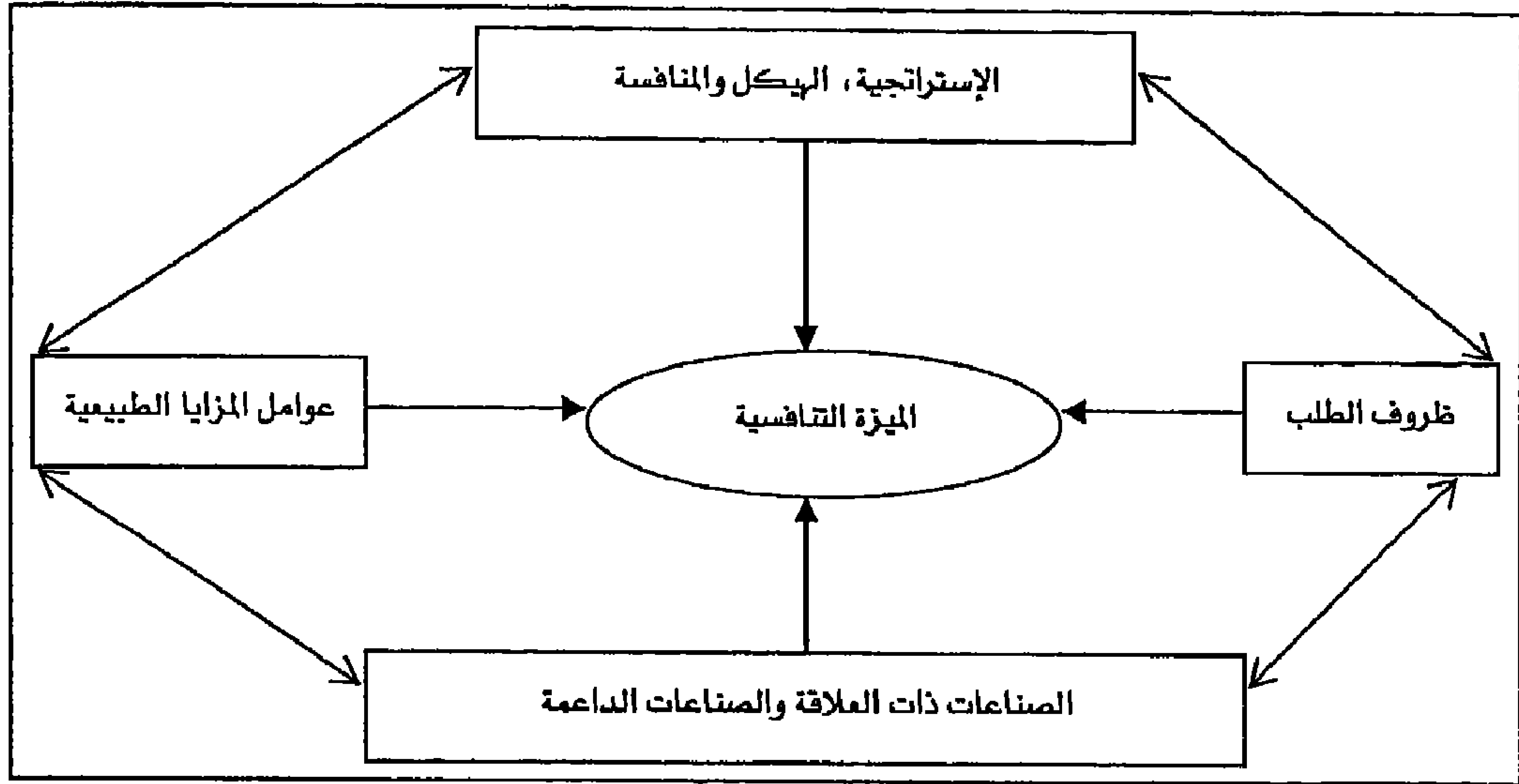
- عوامل الميزة الطبيعية.

1 - نفس المرجع، ص74.

- ظروف وأحوال الطلب.
- الصناعات ذات العلاقة والصناعات الداعمة.
- الإستراتيجية، الهيكل والمنافسة.

ويتحدث Porter عن هذه العوامل الأربعة كعملية تشكل نظام تبادلي قوي يكون فيه تأثير أحد هذه العوامل متوقفا على حالة العوامل الأخرى وهذا ما يوضحه الشكل التالي :

شكل رقم 24: محددات الميزة التنافسية للدولة.



المصدر: شارلز وجاريث جونز، مرجع سابق. ص 173.

و في ما يلي شرح لهذه العوامل :

❖ عوامل المزايا الطبيعية :

تصف هذه العوامل حالة الدولة بالنسبة لتكلفة وجودة عوامل الإنتاج المتمثلة أساسا في العمالة المدربة، رأس المال التقني، المواد الأولية الجيدة والمنخفضة الكلفة وعوامل متقدمة كالمعارف والمهارات التقنية والفنية فضلا عن الخبرات الإدارية الحديثة والبنية التحتية مثل الطرق والسكك الحديدية

والموانئ وقد إعتبر Porter عامل المزايا الطبيعية هو محدد رئيسي للميزة التنافسية التي يتعين على بلدان معينة أن تمتلكها في مجالات صناعية معينة.

❖ ظروف وأحوال الطلب :

يلعب الطلب المحلي دورا فعالا في توفير القوة الدافعة لتحسين وتدعيم المزايا التنافسية، إذ أن خصائص هذا الطلب تساهم في خلق الضغوط نحو التجديد والإبتكار وتحسين الجودة ويرى Porter أن إكتساب المؤسسات الدولية لميزة تنافسية يعود إلى دراية مستهلكها بالمنتجات العالمية دراية واسعة وذكية وهكذا يعمل هؤلاء المستهلكين على الظغط على المؤسسات المحلية لتبني معايير الجودة العالية للمنتوج وإستحداث منتجات جديدة.

❖ الصناعات ذات العلاقة والصناعات الداعمة :

يعتبر هذا العامل أحد النتائج الهامة لدراسة Porter، ويقصد بالصناعات ذات العلاقة الصناعات المتصلة مع بعضها والمغذية مثل صناعة الغزل والنسيج وصناعة ماكنات الخياطة وصناعة الملابس. إن تمتع هذه الصناعات بمميزات تنافسية يؤدي الإستثمار فيها إلى مساعدة الدولة في تحقيق مركز تنافسي قوي عالميا.

❖ الإستراتيجية، الهيكل والمنافسة :

لقد حدد Porter نقطتين هامتين حول هذه الخاصية وهما :

الأولى: أن الدول المختلفة تتميز بإتباعها فلسفات تسييرية متباينة والتي يمكن أن تساعد أو تعيق بناء ميزة تنافسية دولية.

الثانية: هو وجود ترابط بين المنافسة المحلية القوية وخلق ميزة تنافسية دولية والإستمرار فيها في أي صناعة.

2 - المؤشرات التنافسية لدى القطاع :

إذا كان تقييم تنافسية الدولة في السوق العالمية يتم بالقياس مع مؤشرات مقارنة مع دولة أخرى منافسة فإن تقييم تنافسية القطاع أو فرع النشاط

الإقتصادي يتم أيضا بالمقارنة مع مؤشرات فرع آخر لإقليم آخر أو دولة أخرى، ومن بين المؤشرات المستعملة لتقييم تنافسية القطاعات نذكر :

- الأرباح المحققة بإنتظام في الأسواق الحرة على المدى الطويل.
- الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج أو التكاليف المتوسطة لها.
- حصة القطاع من السوق الدولية أو المشروعات الوطنية الكلية.
- حصة الواردات الدولية للقطاع مقارنة مع قطاع آخر لإقليم أو دولة أخرى.
- حصة الصادرات الدولية للقطاع مقارنة مع قطاع آخر لإقليم أو دولة أخرى.

3- المؤشرات التنافسية للمؤسسة :

إذا كان Porter يرى أن المؤسسات التي تستوطن الدول هي التي تتنافس وليست الدول هي التي تتنافس في الأسواق فإن هذا يعني أن النموذج الذي قدمه في تحديد العوامل التي تحكم الميزة التنافسية الدولية يكون صالحا للتطبيق على مستوى المؤسسات أو المستوى الجزئي. وبهذا فإن قياس تنافسية الوحدات الإقتصادية سوف يكون تابعا للمؤشرات التالية :

- ظروف وعوامل الإنتاج ومدى توفرها.
- ظروف الطلب من حيث حجمه وأهميته وتأثيراته وأنماطه.
- وضع الصناعات المرتبطة والمساندة للنشاط ومدى وجودها.
- الوضع الإستراتيجي والتنافسي للمؤسسة.

وعموما يمكن تقديم مجموعة من المؤشرات التي تقاس من خلالها تنافسية المؤسسات وهي :

- **مؤشرات مالية:** كالقدرة على التسديد، الإستقلالية المالية، المردودية، نسبة القروض. ..إلخ
- **مؤشرات سوقية:** كالحصة النسبية في السوق، وفاء الزبائن، الجودة، التكاليف البيعية والتسويقية.
- **مؤشرات تكنولوجية:** وتتمثل في درجة إهتمام المؤسسات بتبني التقنيات الحديثة في الإنتاج والإشهار ومدى عنايتها بالتجديد والإبداع والإبتكار.

- مؤشرات تنظيمية وتسييرية: وهي المؤشرات المرتبطة بالجانب التنظيمي للعمل في المؤسسة وطبيعة إتخاذ القرارات ومدى إرساء الفكر الإستشاري التفاوضي وكذا أنماط القيادة. ..إلخ

من خلال ما سبق يمكن القول أنه رغم إختلاف مفهوم التنافسية حسب إختلاف مجال الإهتمام إلا أن إستعماله على نطاق واسع يجعل الحاجة ماسة إلى توفير مؤشرات تقيس وتقارن درجة هذه التنافسية من مؤسسة لأخرى أو قطاع لآخر أو من دولة لأخرى. هذه المؤشرات تكون وسيلة لتحقيق أهداف التنافسية المتمثلة أساسا في جذب المستهلكين وكسب ولائهم. فضلا عن تطوير كفاءاتها وقدرتها المتميزة في سبيل مواجهة التحديات المتزايدة. وهذا طبعا في العديد من المجالات كالجودة والتكلفة والإستجابة السريعة للعملاء وغيرها من مجالات التنافس الحالية وهذا ما سوف نتطرق إليه في النقطة الموالية.

I. 2. 3 مجالات التنافس :

يتوقف مدى نجاح المؤسسة في السوق وقدرتها على الإستمرار في المنافسة على مدى التحسين المستمر الذي تحققه في مستويات الأداء المتعلقة بمجالات التنافس التي أصبحت متعددة. فلم يعد يكفي أن تتنافس المؤسسات حول التكاليف أو الأسعار أو في الجودة وإنما يقتضي الواقع التنافسي للمؤسسات أن تفكر في طرق حديثة لتلبية حاجات عملائها والمحافظة عليهم بالرد على إحتياجاتهم في الوقت المناسب والشكل المناسب. وفي ما يلي نستعرض أهم المجالات التي يمكن أن تتنافس فيها المؤسسات وهي :

1- التنافس في الجودة:

لقد إزدادت أهمية الجودة في مجال بناء المزايا التنافسية بشكل كبير في السنوات الأخيرة ولا شك أن إهتمام الكثير من المؤسسات بجودة المنتج لا يمكن النظر إليه أنه مجرد سلاح تنافسي فعال وإنما قد أصبح في كثير من

المجالات الصناعية أمرا حتميا من أجل البقاء والإستمرار ويتطلب التنافس بالجودة عدة مقومات تتمثل أهمها في :

1. الإعتماد على حاجات العملاء كأساس لتصميم المنتجات وكافة وظائف ونظم المؤسسة.
2. جعل الجودة على قمة أولويات الإدارة العليا.
3. إعتماد وتنمية ثقافة الجودة في الأداء السليم من المرة الأولى.
4. إختيار وتدريب وتحفيز القوى العاملة للنجاح في الأداء المتميز القائم على الإبتكار.
5. تصميم سليم للمنتجات وتنفيذ سليم للتصميمات.
6. الإهتمام بتعزيز العلاقات مع الموردين.
7. تبني مفهوم التحسين المستمر.
8. إستخدام تكنولوجيا المعلومات في تصميم النظام الإنتاجي.
9. تبني فلسفة الجودة الشاملة بدلا من مراقبة الجودة.

2 - التنافس في الوقت:

لقد أصبحت الحاجة إلى السرعة في تلبية حاجات العميل أكثر إلحاحا في الوقت الحاضر نتيجة لما أصبح يعرف به العميل من قلة الصبر والتحمل مع مرور الزمن ويمكن بلورة أبعاد المنافسة على أساس الزمن من خلال عنصرين هما :

❖ تخفيض زمن التدفقات المادية واللامادية: ويقصد بها كل عمليات الإمداد المتعلقة بعمليات التصنيع والتسليم والتدفقات الداخلية وتدفقات المعلومات. وأحد الأساليب المستعملة لتحقيق هذا الهدف هو إتباع نظام (JAT) الذي يهدف إلى إلغاء الأوقات الميتة (العاطلة) التي لا تضيف قيمة ومنع التبذير تماما.

و يرتكز هذا النظام على مدى عدة مبادئ أهمها :

- إستبعاد كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتوج.
- الإلتزام بمستوى عالي من الجودة في كل عمليات المؤسسة.

- إتباع منهج التحسين المستمر للعمليات.
- إعتماد المهارات والخبرات المتفوقة.
- الدقة في إختيار الموردين وضبط مواعيد الإستلام.

إن هذا النظام يسعى لتحقيق التخفيضات التالية :

- تقليص المخزونات بمختلف أنواعها نظرا لإعتماد مدخل الجذب.
- تقليص زمن دورة التصنيع للمنتجات.
- القضاء على الوحدات المعيبة.
- تخفيض زمن دورة العميل وهي الفترة بين طلب العميل وتلبية الطلب.
- تخفيض الإجراءات البيروقراطية وزمن تبادل المعلومات.

❖ تخفيض زمن تطوير وتقديم منتجات جديدة إلى السوق: بالنظر من زوايا عديدة نجد أن تطوير منتجات جديدة هو أحد أهم الأركان الأساسية في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة وبهذا تلجأ الكثير من المؤسسات إلى تسريع حركة التجديد والإبتكار وتقليص دورة حياة المنتوج. ويمكن للمؤسسات تقليص هذا الوقت بإتخاذ العديد من الإجراءات وهي :

- بناء المهارات المرتبطة بالبحث العلمي التطبيقي وذلك من خلال الإستعانة بعلماء البحث والمهندسين، وتأسيس بيئة العمل التي تدعم وتمهد الطريق إلى الإبتكارية.
- تطوير العمليات المناسبة في إختيار المشروع وتسييره وذلك من خلال منظور إستراتيجي مع الأخذ بعين الإعتبار أهداف المشروع طويلة المدى.
- تحقيق التكامل مع الأقسام والوظائف المختلفة للمؤسسة من خلال تطوير فرق تطوير متكاملة وهذا يساهم بدوره في ضمان تصميم المنتجات بما يتوافق مع متطلبات التصنيع وخفض تكاليف التطوير وسرعة وصول المنتجات إلى الأسواق.

3- التنافس في التكاليف:

تعد التكلفة من أهم العوامل الحاسمة في تحديد الموقف التنافسي لمعظم المؤسسات في الوقت الحاضر، فالتكنولوجية المتطورة وتوفرها أتاح للكثير من المؤسسات تحسين جودة منتجاتها كما أن شدة المنافسة تحول دون إمكانية زيادة أسعار البيع، ولذلك أصبحت الميزة التنافسية للمؤسسة الآن هي تقديم منتجات وخدمات بنفس الجودة التي تقدم بها منتجات المؤسسات المنافسة ولكن بأقل تكلفة ممكنة هذا من ناحية ومن ناحية أخرى وجدت المؤسسات أن زيادة الأرباح بنسبة معينة من خلال تخفيض التكاليف بنفس النسبة يكون أسهل بكثير من تحقيق نفس الزيادة في الأرباح من خلال زيادة المبيعات التي تحكمها عوامل المنافسة في السوق ولا يمكن للمؤسسة التحكم فيها.

4- التنافس في التكنولوجيا :

يشير مفهوم التكنولوجيا إلى المعلومات والأساليب والعمليات التي يتم من خلالها تحويل المدخلات في أي نظام إلى المخرجات. ويبدو واضحا أن مفهوم التكنولوجيا لا يقتصر على التطور في المعدات والآلات كما هو شائع بل يشير أيضا إلى المعرفة الفنية كجزء أساسي من التكنولوجيا وبذلك فإنه يدخل ضمن نطاق هذا التعريف الطرق المتبعة في الإنتاج، النظام المعرفي الذي تستند إليه أساليب العمل ونظام التتابع المستمر في العمل والعلاقات المتبادلة بين الأنظمة الفرعية للعمل. وبهدف بناء مركز تنافسي قوي تعمل المؤسسة على إمتلاك تكنولوجيا أكثر تطورا وذلك لكون أن التنافس حول هذه النقطة يعد أسبق من التنافس على إنتاج منتجات ذات جودة عالية أو تسليمها في آجال قياسية وهذا يعني أن التنافس الأول هو السبيل لتحقيق التنافس الثاني بل أنه لم يعد هناك مجال للحديث عن قدرة تنافسية بتكنولوجيا متقادمة. ويتجسد التنافس على التكنولوجيا من خلال الموارد المخصصة للتجديد التكنولوجي سواء بالإقتناء أو البحث أو التطوير، وتعتبر المهارات التكنولوجية المتفوقة بمثابة موارد معنوية هامة يصعب محاكاتها، وعليه فإن المؤسسات التي تكون دائمة المتابعة

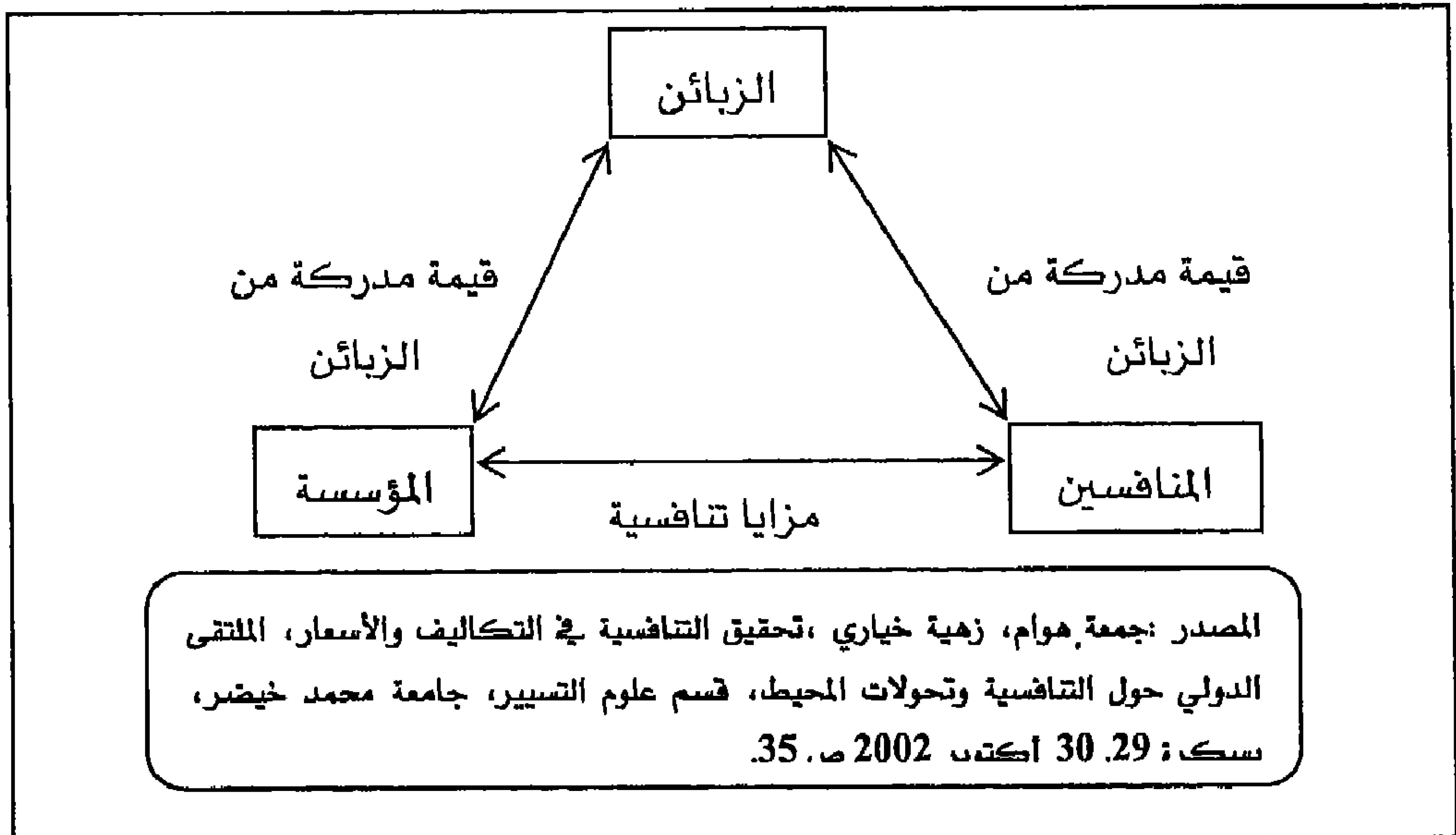
للتطورات التكنولوجية تكون في وضع متميز عن منافسيها فضلا عن محافظتها عن وضعيتها التنافسية ومن بين المزايا التي تحققها التنافسية التكنولوجية للمؤسسة نذكر:

- تخفيض تكاليف الإنتاج مما يسمح للمؤسسة بخفض أسعارها وبالتالي جذب أكبر عدد من المستهلكين والزبائن.
- المساهمة في تحقيق الجودة للسلع والخدمات.
- رفع درجة صعوبة دخول مؤسسات أخرى إلى القطاع (عائق دخول قوي).
- التجديد في مختلف المجالات المرتبطة بالمنتجات، العمليات، التنظيم، التسويق. ..إلخ

5 - التنافس في الأسعار :

لقد حدث تغيير جذري في دور وأهمية السعر منذ 1970، إذ تحولت المنافسة إلى حرب تجارية مكثفة وأصبح للسعر دور تنافسي إستراتيجي لا يمكن التغاضي عنه. فمن وجهة نظر المسييرين يستطيع السعر أن يمارس ضغطا متزايدا في مثلث Raymond Corey (زبائن – مؤسسة – منافسين) كما يبينه الشكل التالي:

شكل رقم 25: المثلث الإستراتيجي.

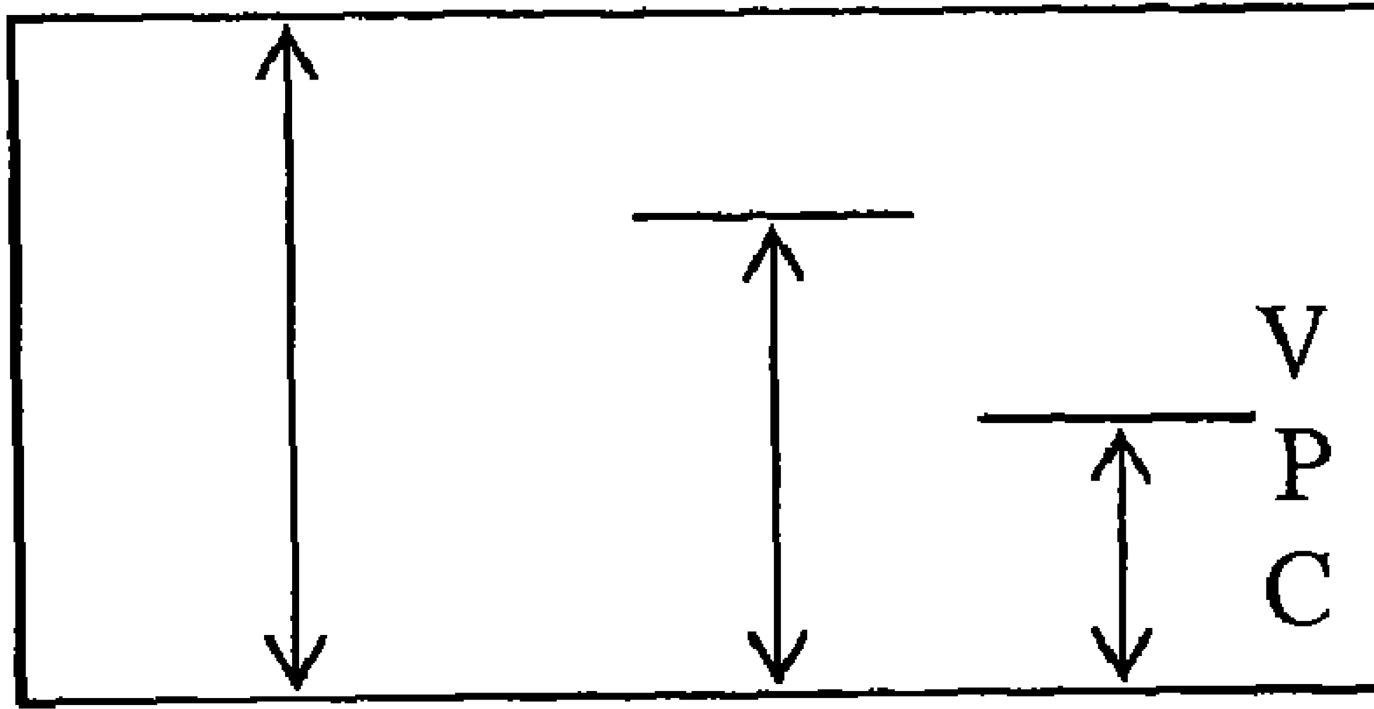


المصدر :جمعة هوام، زهية خياري ،تحقيق التنافسية في التكاليف والأسعار، الملتقى الدولي حول التنافسية وتحولات المحيط، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة: 29، 30 اكتوبر 2002 ص. 35.

فالمؤسسة تستطيع تحقيق مكانة تنافسية مقارنة بمنافسها من خلال :

- مستويات الأسعار التي تستطيع منحها لمنتجاتها مما يكسبها مزايا تنافسية.
- مقدار القيمة التي يوليها المستهلكون للمنتوجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة.

وبصفة عامة يمكن القول أنه كلما إرتفعت القيمة التي يعطيها العملاء لمنتوجات المؤسسة كلما إرتفع السعر الذي يمكن للمؤسسة أن تفرضه على منتجاتها. مع ملاحظة أن السعر الذي تفرضه المؤسسسة لسلعة أو خدمة ما يكون عادة أقل من القيمة التي يوليها العملاء لها. وذلك لأن المستهلك سيتأثر ببعض القيمة في إيطار ما يسميه الإقتصاديون بالفوائض الإستهلاكية. وهذا ما يمثله الشكل البسيط التالي :



حيث:

V : القيمة التي يوليها العميل لمنتجات المؤسسة.

P: السعر الذي تحدده المؤسسة لمنتج ما في ظل ضغوط تنافسية معينة.

C : تكاليف إنتاج المنتج.

و عليه يمكن القول أن بقاء المؤسسة حسب Raymon ونجاحها في مواجهة منافسيها يتوقف إلى حد كبير على العلاقة بين القيمة والسعر للتنقل ضمن المثلث أعلاه.

من خلال ما سبق يمكن القول أن المؤسسات تتنافس في الوقت الحاضر حول خمسة مجالات أساسية وهي التكنولوجيا، الوقت، الجودة، التكلفة والأسعار. وإنطلاقا من التنافس في هذه المجالات المتعددة والمختلفة أصبحت كثير من المؤسسات تبحث عن كيفية لبناء وتطوير كفاءاتها المتميزة في كل مجال وبشكل دائم ومستمر وحمايتها من التقليد والمحاكاة. وللحصول على التفوق أو

التميز في أحد هذه المجالات أو كل المجالات – وهذا نادر الحدوث – هو ما يسمى بإكتساب الميزة أو الأفضلية التنافسية (L' avantage compétif) وهذه الأفضلية هي المعيار الذي يميز المؤسسة عن منافسيها وللحصول عليها يجب على المؤسسة إتباع إستراتيجية معينة تضمن لها التفوق على منافسيها وتحقيق عوائد تفوق المعدل المتوسط. ومن خلال هذا يتم طرح التساؤلات التالية :

- ما المقصود بالمزايا التنافسية ؟
- كيف يتم تحقيقها، وما هي مصادرها، وما هي العوامل التي تؤثر على إستمرارها ؟
- ما هي الإستراتيجيات التي تسمح بإكتساب هذه المزايا ؟

و هذا ما سوف يتم الإجابة عليه في المبحث الموالي.

II. المزايا التنافسية وإستراتجيات الحصول عليها :

II. 1 المزايا التنافسية :

لقد شغل تحديد مفهوم " الميزة التنافسية " إهتمام الباحثين في مجالي الإقتصاد وإدارة الأعمال منذ بداية عقد الثمانينات من القرن العشرين، غير أن إختلاف علماء الإقتصاد وعلماء الإدارة في تعريفهم للميزة التنافسية أدى إلى عدم الإتفاق بشأن هذه الخاصية المهمة. وقد نتج هذا الإختلاف في الحقيقة عن طبيعة إهتمام كل من الإقتصاديين والمسيرين حيث يهتم الإقتصاديون عادة بالعوامل التي تحدد القدرة التنافسية للإقتصاد القومي ككل ومن ثم فإن أدوات التحليل سوف تكون على المستوى الكلي (macro).

بينما ينصب إهتمام المسيرين على تنافسية المؤسسة (الميزة التنافسية التى تمتلكها كل مؤسسة في صناعة معينة) وبهذا فإن أدوات التحليل سوف تكون على مستوى جزئي (Micro).

فالميزة التنافسية للمؤسسة هي العامل الأكثر أهمية والمحدد لنجاح المؤسسة وإذا إستطاعت المؤسسة الحفاظ على هذه الميزة لمدة طويلة من الزمن يمكن القول أن للمؤسسة ميزة تنافسية راسخة.

II. 1. 1 تعريف الميزة التنافسية :

إن أول من عرف الميزة التنافسية هو M.Porter حيث إستخدم هذا المصطلح لأول مرة في كتابه (Compétitive advantage) و هو يرى أن الميزة التنافسية (عبارة عن قدرة المؤسسة على تقديم سلعة أو خدمة ذات تكلفة أقل أو منتج متميز على نظيره في الأسواق مع قدرة هذه المؤسسة على الإستمرار في الحفاظ على هذه الميزة)[1].

هذا ويعرفها د.علي السلمي بأنها (مجموعة المهارات والتكنولوجيات والموارد والقدرات التي تستطيع الإدارة تنسيقها وإستثمارها لتحقيق أمرين أساسين :

1- إنتاج قيم ومنافع للعملاء أعلى مما يحققه المنافسون.
2- تأكيد حالة من التميز والإختلاف فيما بين المنظمة ومنافسيها)[2].

كما تعرف القدرة أو الميزة التنافسية للمؤسسة أنها: (القوة الدافعة أو القيمة الأساسية التي تتمتع بها المؤسسة وتؤثر على سلوك العملاء في إيطار تعاملهم مع المؤسسة)[3].

هناك من عرفها أيضا أنها: (عنصر تفوق للمؤسسة، يتم تحقيقه في حالة إتباع إستراتيجية معينة للتنافس)[4].

إذن: من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن الميزة التنافسية تنشأ إنطلاقا من التسيير الجيد لمجموعة الأصول المالية والبشرية والتكنولوجية بهدف

1 - عبيد علي الحجازي. مرجع سابق ص 77.
2 - أمال عياري، رجم نصيب، مرجع سابق ص 13.
3 - د. كمال رزيق، فارس مسدور ص 105.
4 - نبيل مرسي خليل، مرجع سابق. ص ص 39. 40.

إنتاج قيمة للعملاء تلبي إحتياجاتهم وتميزها من منافسيها وذلك من خلال تقديم منتج ذو تكلفة أقل وتميز متفوق. بمعنى آخر يمكن النظر إلى الميزة التنافسية أنها تتكون من شقين أساسين هما :

- التكلفة المنخفضة: أي قدرة المؤسسة على تصميم، تصنيع، تسويق منتج بأقل تكلفة مقارنة مع الشركات المنافسة بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر.
- تمييز المنتج: أي قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز وفريد له قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة أعلى – خصائص خاصة للمنتج – خدمات ما بعد البيع). ولذا يصبح من الضروري فهم المصادر المحتملة لتمييز المنتج من خلال أنشطة القيمة وتوظيف قدرات وكفاءات المؤسسة لتحقيق جوانب التميز.

غير أن السؤال المطروح هنا هو: كيف تستطيع المؤسسة أن تتبنى مزاياها التنافسية، بمعنى آخر ما هي العوامل التي تساهم في بناءها وتعزيزها. وهذا ما سوف نتعرض له في النقطة الموالية.

II 1. 2 الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية :

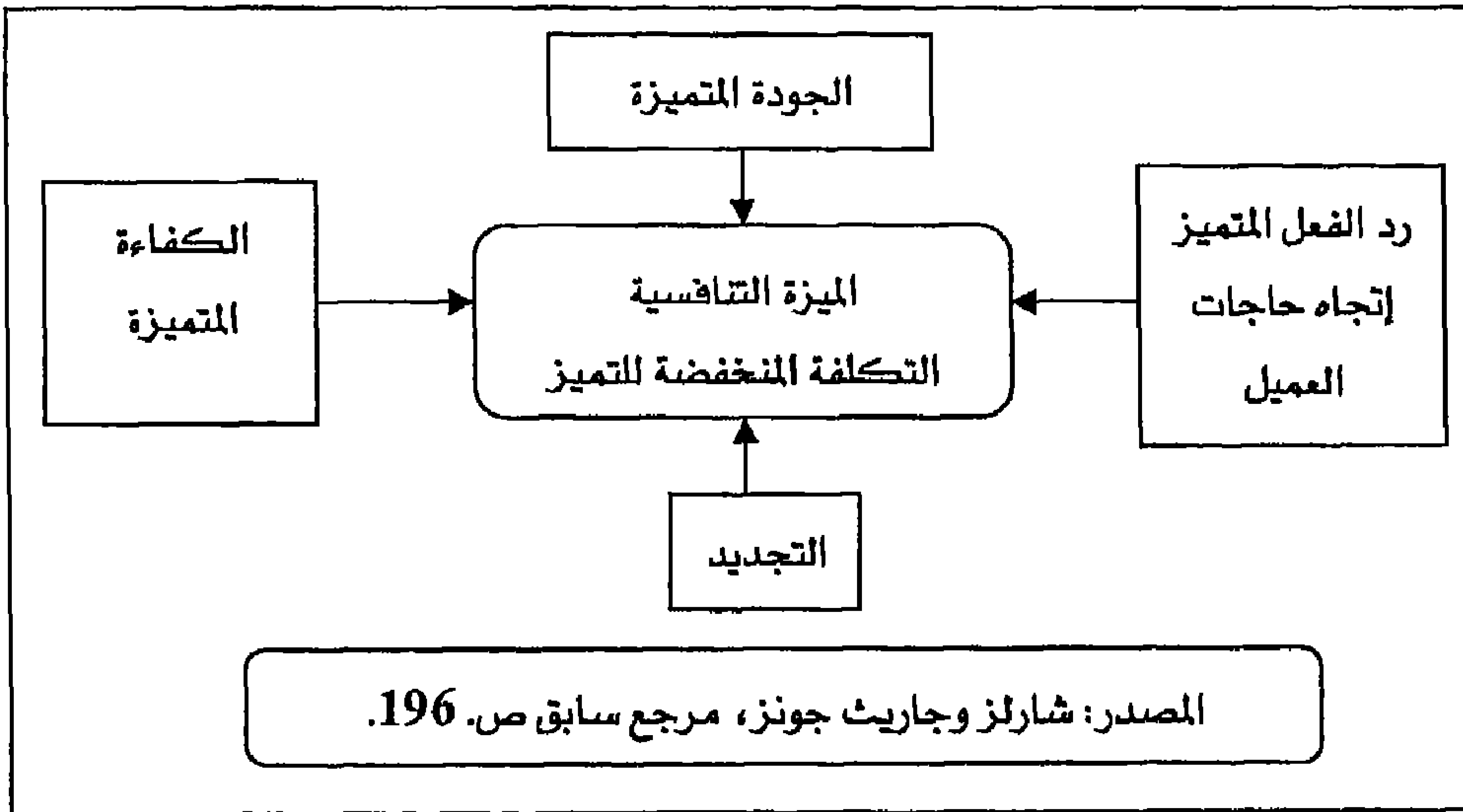
إن المراجعة والتحليل للعديد من الأدبيات في مجال الميزة التنافسية لم يظهر تحديدا متفقا عليه لأسس بناء المزايا التنافسية، حيث ما زال هذا الأمر يخضع للإجتهادات الفردية والمحاولات التي نذكر منها النماذج التالية :

❖ نموذج (M.Porter): حيث يرى صاحبه أن أسس المزايا التنافسية تتمثل أساسا في خفض معدلات هيكل التكلفة وتمييز المنتج بطريقة تؤدي إلى خلق قيمة متفوقة للمنتج في نظر المستهلكين مما يعني إستعدادهم لدفع سعر عالي وبالتالي تحقيق معدل ربحية مرتفع للمؤسسة مقارنة مع منافسيها.

❖ نموذج (B.Petertaf et Pandian): وهو يعتمد على الموارد والقدرات المتميزة في الإدارة كأساس للميزة التنافسية.

❖ نموذج (C.Hill et G.Jones): ويقوم هذا النموذج على أربعة عوامل أساسية لبناء المزايا التنافسية وهي: الكفاءة، الجودة، التجديد والإستجابة المتفوقة للعميل. وتشكل هذه الأسس الأربعة فيما بينها إيطارا متكاملا نظرا للعلاقات المتشابكة التي تضمنها، والشكل التالي يبين هذه الأسس وعلاقتها بالميزة التنافسية.

شكل رقم 26: الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية.



المصدر: شارلز وجاريث جونز، مرجع سابق ص. 196.

و فيما يلي شرح موجز لكل عامل من هذه العوامل الأربعة :

❖ الكفاءة: إن أبسط مقياس للكفاءة يتمثل في كمية المدخلات المستعملة في العملية لإنتاجية لإنتاج مخرجات محددة. وكلما إرتفع معدل الكفاءة في المؤسسة كلما أدى ذلك إلى تقليص تكلفة الهيكل الإنتاجي فيها. ومن بين العوامل التي ترفع من الكفاءة نذكر: إقتصاديات الحجم الكبير، أثار التعلم، النظم الإنتاجية الحديثة كالتصنيع المرن، نظام JAT، الإستراتيجيات التسويقية الواضحة، سياسات البحوث والتطوير المتميز، تدريب العاملين، فرق التسيير الذاتية، الحوافز العينية. .. كما أن تحقيق

الكفاءة يقتضي إلتزام واسع النطاق على مستوى المؤسسة لتحقيق التعاون بين الوظائف المختلفة فضلا عن الدور البارز الذي تلعبه الإدارة العليا في هذه العملية.

- ❖ **الجودة**: إن المنتجات ذات الجودة هي السلع والخدمات التي يمكن الإعتماد عليها والثقة بها لإنجاز الوظائف المصممة لأدائها. ويعتبر تأثير الجودة على المزايا التنافسية تأثيرا مضاعفا، فهي من جهة تعد مفهوما مدعما للقمية لدى المستهلكين مما يسمح للمؤسسة بفرض سعر عالي لمنتجاتها ومن جهة ثانية تمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها.
- ❖ **التجديد**: يشمل التجديد على كل تقدم يطرأ على أنواع المنتجات وعمليات الإنتاج ونظم الإدارة والهياكل التنظيمية والإستراتيجيات التي تعتمدها الشركة، فالتجديد يمنح للمؤسسة قدرة متفردة في تخفيض التكاليف وبالتالي فرض أسعار مرتفعة مقارنة بمنافسيها.
- ❖ **الإستجابة المتفوقة لحاجات العملاء**: لتحقيق هذا العمل بشكل متفوق يتعين على المؤسسة أن تكون قادرة على تحديد وإشباع حاجات عملائها. هذا يعني أن تكون لها قدرة متميزة على منح المستهلكين ما يريدونه وقتما يريدون، ويرتبط تحقيق هذا الهدف بشرطين أساسين وهما :

- التركيز على عملاء المؤسسة وإحتياجاتهم وذلك من خلال: القيادة القوية وجذب العملاء وإشراكهم في عمليات تطوير المنتجات الجديدة.
- إشباع حاجات العملاء وذلك من خلال: تحقيق الجودة والكفاءة والتجديد والإنتاج وفقا لطلبات العملاء.
- تحقيق الإستجابة السريعة بالإعتماد على المزاوجة بين نظام JAT وMRP.
- متابعة العملاء من خلال التغذية العكسية وخدمات ما بعد البيع.

وكخلاصة لما سبق يمكن القول أن الكفاءة والجودة والتجديد والإستجابة للعميل عوامل مهمة في تحقيق المزايا التنافسية إذ تشكل مع بعضها أداة مساعدة للمؤسسة على إستحداث مزيدا من القيمة من خلال خفض

التكاليف أو تميز منتوجاتها بالمقارنة مع منافسيها الأمر الذي يسمح لها بالتفوق عليهم.

II 1. 3 مصادر الميزة التنافسية :

لقد رأينا كيف يساهم كل من الكفاءة والجودة والتجديد والإستجابة للعملاء في بناء المزايا التنافسية. غير أن هذا البناء لا يتم في الحقيقة إلا من خلال إمكانيات وقدرات أصلية تمتلكها المؤسسة، هذه الإمكانيات والقدرات هي ما يعرف بالمصادر الحقيقة للمزايا التنافسية والتي بدورها لا يمكن لأية مؤسسة أن تتوصل إلى إنشاء قيمة متفوقة فضلا عن محافظتها عن مركزها التنافسي.

إن الكثير من الكتاب لا يضعون حدا فاصلا بين مصادر المزايا التنافسية والأسس العامة التي تقوم عليها هذه المزايا، إذ يرون أنه من يمكن إعتبار كل من الكفاءة والجودة والتجديد والإستجابة المتفوقة مصادر مهمة في إكتساب المزايا التنافسية، إلا أنه في الحقيقة تحقيق العوامل الأربعة السابقة يقتضي الإعتماد على ما يعرف بالكفاءات المتميزة.

يمكن تعريف الكفاءة المتميزة أنها (قوة متفردة تهيئ للمؤسسة فرصة إنجاز وتحقيق الكفاءة والجودة والإستجابة للعميل حتى يتم التوصل إلى إنشاء قيمة متفوقة وكذا الحفاظ على المزايا التنافسية)[1].

كما تعرف أيضا أنها (تركيبة أو مجموعة من المهارات المتفوقة والأصول الملموسة أو غير الملموسة ذات الطابع الخاص والتكنولوجيات فائقة المستوى والتصرفات المنظمة والتي تشكل في مجملها أساسا جيدا وقاعدة لتمكين المنظمة على التنافس وتحقيق ميزة تنافسية متواصلة في مجال نشاط معين)[2].

1- تشارلز، جاريث جونز، مرجع سابق ص211.

2- نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص ص 33. 34.

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول أن الكفاءة المتميزة هي نتيجة لإمتلاك المؤسسة لنوعين من الإمكانيات وهذا ما يجعلها تكون قادرة على تمييز وخفض تكاليف منتوجاتها مقارنة بمنافسيها وعليه فإنه يمكن القول أن الكفاءة المميزة تنشأ من مصدرين أساسين وهما الموارد والقدرات[1]. ويجب أن يتسمان بصفة الخصوصية والتفرد من المنافسين.

II. 1. 3. 1 الموارد :

يشمل مفهوم الموارد على كل الأصول والإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويمكن تقسيم هذه الموارد (المالية، الطبيعية، البشرية، التقنية، التنظيمية، المعلوماتية) إلى موارد مادية تتمثل في الأصول الملموسة من أراضي ومصانع وتجهيزات. .. وموارد معنوية متمثلة في المهارات وخبرات الأفراد، براءات الإختراع، أسماء العلاقات وسمعة المؤسسة... وتعمل هذه الموارد على تهيئة الظروف لنشأة الكفاءة المتميزة كلما كانت متفردة وذات قيمة عالية.

II. 1. 3. 2 القدرات (الكفاءات المحورية) :

تعد القدرات المصدر الثاني لنشأة الكفاءة المتميزة لدى المؤسسة وهي عبارة عن مهارة المؤسسة في تنسيق مواردها ووضعها قيد الإستخدام الإنتاجي، وهذه المهارات تكمن في الأنظمة المعتادة للمؤسسة على صعيد إتخاذ القرارات وإدارة عملياتها الداخلية من أجل تحقيق الأهداف المحددة. ويمكن القول أيضا أن قدرات المؤسسة تعد نتاجا لهيكلها التنظيمي وأنظمة الرقابة الخاصة بها.

والجدير بالذكر أن جل القدرات يصعب تقليدها ومحاكاتها من قبل المؤسسات المنافسة نظرا لإرتباطها بالأفراد الذين يعملون داخل المؤسسة وكذا بالقيم الثقافية والسلوكية. هذا من جهة ومن جهة ثانية نشير إلى أن إمتلاك المؤسسة لموارد متفردة ذات قيمة عالية دون إمتلاكها لقدرات ملائمة لإستغلال

1 - تشارلز، جاريث جونز، مرجع سابق ص ص 211. 212.

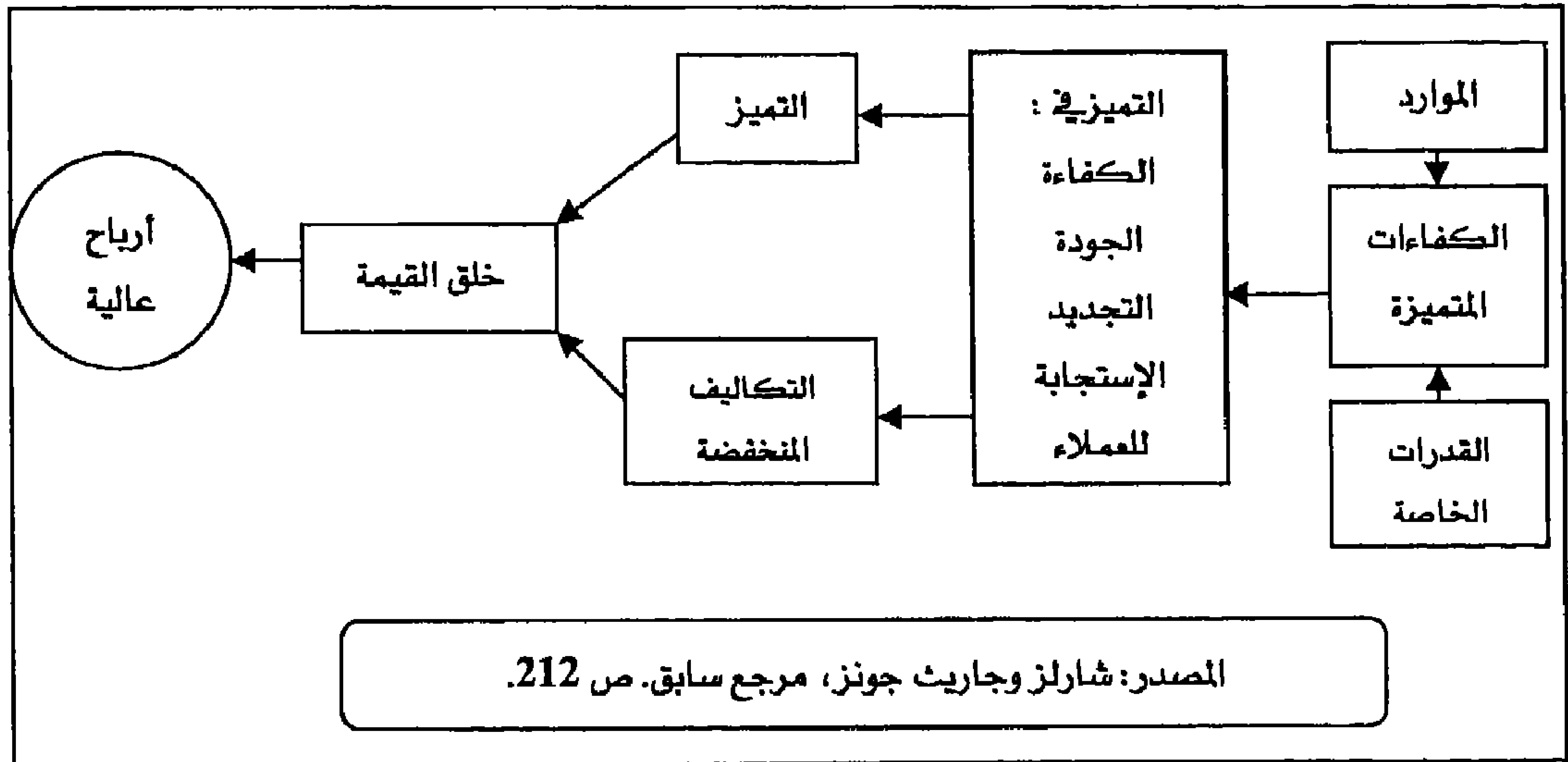
وإدارة تلك الموارد بفاعلية يجعلها تخفق في إنشاء وترسيخ المزايا التنافسية. مما يعني أن القدرات المتميزة تعد مصدرا هاما في إنشاء المزايا التنافسية.

ومما تقدم نلخص إلى أن الميزة التنافسية تستمد جذورها من الكفاءات المتميزة التي تمتلكها المؤسسة، وتتطلب هذه الكفاءة المتميزة وجود نوعين من المصادر وهما :

- موارد متفردة ذات قيمة عالية بالإضافة إلى القدرات والمهارات الفردية الضرورية لتسيير هذه الموارد.
- قدرة متفردة على إدارة الموارد العامة.

و يوضح الشكل التالي جذور المزايا التنافسية.

شكل رقم 27: جذور الميزة التنافسية.



المصدر: شارلز وجاريث جونز، مرجع سابق. ص 212.

II. 1. 4 إستمرارية المزايا التنافسية :

يمكن أن تتعرض المؤسسات في الأجل الطويل إلى فقدان مزاياها التنافسية وهذا نتيجة لإستنفاذ الموارد والقدرات المحققة لهذه المزايا أو نتيجة لتقليدها من قبل المنافسين، ومهما تكن الأسباب فإن هذا يؤدي إلى فشل هذه المؤسسات وتدهور مركزها التنافسي كما حدث مع شركتي ABM

وGénerale Motors والتي كان يضرب بهما المثل في التفوق الإداري في السابق.

وعليه فإن السؤال المطروح هو: لماذا تفقد المؤسسات الناجحة مزايا التنافسية وكيف تستطيع تجنب الفشل التنافسي وتعمل على ترسيخ مزاياها التنافسية.

في الحقيقة هناك ثلاثة أسباب رئيسية لإخفاق معظم المؤسسات في المحافظة على مزاياها هذه التنافسية وهي :

أولا: القصور الذاتي: ويقصد به عدم القدرة على التكيف مع الأحوال والظروف المحيطية المتغيرة نتيجة لصعوبة تغيير القدرات أو الكفاءات المحورية التي تتمثل أساسا في الأساليب التي تتخذ بها المؤسسة قراراتها وتسير بها عملياتها، كما أن تغير القدرات يعني تغيير الإستراتيجية وهياكل توزيع السلطة والنفوذ، ولا شك أن هذا التغير سوف ينتج عنه مقاومة مما يؤدي إلى نشوء صراع وأزمة داخل المؤسسة وفي هذه الحالة تكون المؤسسة أمام ما يسمى بالقصور الذاتي.

ثانيا: الإلتزامات الإستراتيجية السابقة: تعتبر الإلتزامات السابقة الناتجة عن خيار إستراتيجي في مجال معين محددا أساسيا لتجاوب المؤسسة مع تغيرات المحيط وذلك نتيجة لقيام المؤسسة بإستثمارات ضخمة في هذا المجال مما يحتم عليها البقاء والإستمرار فيه رغم تعرضه للإنكماش والتدهور مما يسبب لها قصورا تنافسيا سواء في الموارد أو في القدرات.

ثالثا: التناقض الظاهري: ويقصد به تحقيق المؤسسة لنجاح كبير في بداية نشاطها مما يجعلها تعتقد أن إتباع نفس الإستراتجية هو الطريقة الصحيحة لضمان النجاح المستمر ونتيجة لذلك تصبح المؤسسة متعمقة في التخصص والتوجيهات الداخلية مما يؤدي إلى فقدانها لرؤية حقائق السوق والمتطلبات الأساسية لتحقيق المزايا التنافسية مما يؤدي إلى الفشل.

و عليه فإن تجنب الإخفاق التنافسي يقتضي على المؤسسات تحاشي الأسباب الثلاثة السابقة والتغلب عليها وذلك بالمحافظة على كفاءاتها المتميزة والعمل على تطويرها وفيما يلي نستعرض لأهم العوامل التي تعمل على ترسيخ المزايا التنافسية.

❖ **التركيز على أسس البناء للمزايا التنافسية :**

يعتمد بناء المزايا التنافسية على التركيز على أربعة أركان عامة وهي الكفاءة والجودة والتجديد والإستجابة المتفوقة للعميل وهذا يقتضي بدوره التركيز على تطوير الكفاءات المتميزة مما يجعلها متقدمة دائما على منافسيها. وتجد الإشارة هنا أن العامل الحاسم هنا هو الزمن، فكلما طال الزمن الذي يستغرقه المنافسون في تقليد الكفاءات المتميزة كلما زادت فرصة المؤسسة في بناء مركز قوي في السوق. هذا من جهة ومن جهة ثانية تعتبر عوائق التقليد محددا هاما لسرعة تحقيق المحاكاة. فكلما كانت درجة صعوبة التقليد مرتفعة كلما ترسخت المزايا التنافسية.

وعموما يمكن القول أن الموارد هي أسهل للتقليد والمحاكاة عكس الكفاءات المحورية والقدرات التي يصعب تقليدها ومحاكاتها.

❖ **الإستمرار المنظم لعمليتي التحسين والتعلم :**

إن السمة الثابتة في المحيط هي التغير المستمر كما تعتبر البيئة الصناعية من البيئات الديناميكية والسريعة التغيير، فالمؤسسات التي تستحوذ على مزايا تنافسية سرعان ما تجد نفسها مع مرور الوقت محاصرة بتجديدات المنافسين وعليه فإن التحسين في الأركان الأربعة العامة بصفة مستمرة يعد السبيل السليم للإبقاء على المزايا التنافسية، ولكي يتحقق ذلك فإنه لا بد من الإهتمام بالتعلم داخل المؤسسة والسعي المستمر لإيجاد الطرق التي تقوم بعملية رفع مستمر للقيمة الخاصة بالكفاءات المتميزة وإنشاء كفاءات أخرى.

❖ **تتبع الأداء الصناعي المتميز والإعتماد على معيار أداء الشركات الأخرى (Benchmarking):**

يعتبر تتبع الأداء المتميز أفضل الطرق لتحسين الكفاءات المتميزة التي تدعم الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية. هذا فضلا عن وجوب تقييم أداء المؤسسات الأخرى أو ما يعرف بالـ Benchmarking حيث يعرف أنه تلك العملية التي تتم من خلالها مقارنة أداء المؤسسات بما ينتجه بعض منافسيها الأقوياء على مستوى العالم. وتعمل هذه الطريقة على مساعدة قيادة المؤسسة نحو التحسين والتطوير السريع للعمل من خلال :

- تحديد وقياس الفجوة بين أداء المؤسسة ومنافسيها.
- الفهم والإدراك لأسباب قصور الأداء الحالي وكيفية تجنبه.
- إختيار أفضل الفرص الخارجية والتوقع لمستقبل المؤسسة بعد التغيير.

و كخلاصة لما سبق يمكن القول أن إستمرارية المزايا التنافسية يعتمد بشكل كبير على مدى قدرة بقاء الكفاءات المتميزة للمؤسسة متفردة عن منافسيها مما يكسبها تفوقا ولمدى طويل من الزمن في مجال الكفاءة والجودة والتجديد والإستجابة، وهذا يتوقف بدوره في الحقيقة على التوجه العميق للمؤسسة نحو التعلم والتحسين المستمر لأدائها من جهة ومقارنته بإستمرار بأداء المؤسسات المنافسة من جهة أخرى، غير أن هذا الإلتزام الكبير نحو تعزيز القدرات وبناء المزايا التنافسية يكون مشروطا بتبني المؤسسة لخيار إستراتيجي ملائم حتى تتمكن من تحقيق أهدافها بأعلى قدر من الكفاءة والفاعلية.

II. 2 الإستراتجيات العامة لإكتساب المزايا التنافسية :

إن الحصول على المزايا التنافسية يقتضي من المؤسسات إعتماد إستراتجيات تشتمل على أنشطة متميزة تسمح بتحقيق الكفاءة والجودة والتجديد والإستجابة المتفوقة للعملاء وتكون أيضا قادرة على دعم مواردها وقدراتها وكذا بناءها وتطويرها وذلك حتى يتدعم المركز التنافسي للمؤسسة

على المدى الطويل. وعليه فإن إرساء ودعم نقاط القوة والكفاءة المتميزة للمؤسسة لتحقيق مزايا تنافسية يقوم أولا على الإختيار الدقيق للإستراتجية التنافسية ويمكن تعريف الإستراتيجية التنافسية أنها (خطة عمل ينتهجها المسيرون الإستراتيجيون للإستغلال موارد المؤسسة وكفاءاتها المتميزة حتى تكتسب مزايا تنافسية في السوق أو في الصناعة)[1].

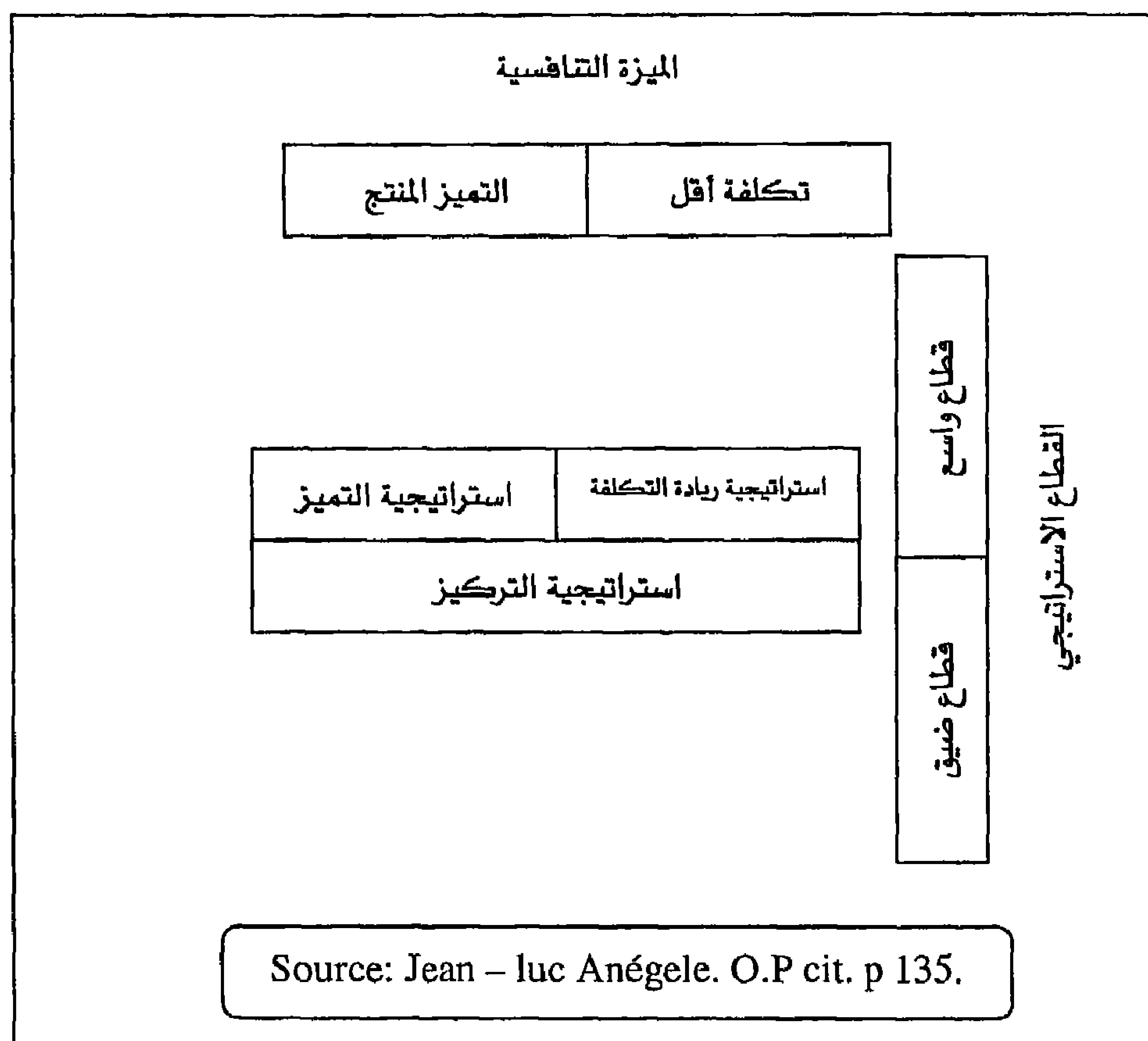
و في هذا الإيطار قدم Porter ثلاثة أنواع من الإستراتجيات التنافسية أطلق عليها الإستراتجيات التنافسية العامة وهي :

- إستراتجية الريادة في التكلفة.
- إستراتجية التميز.
- إستراتجية التركيز.

و يمكن للمؤسسة أن تختار بين هذه الإستراتيجيات الثلاثة من أجل التكيف مع القوى التنافسية ويعطي الشكل التالي الإستراتجيات الثلاثة العامة للتنافس في أي مجال صناعي أو خدمي.

1– شارلز وجاريث جونز، مرجع سابق. ص ص 305، 306.

شكل رقم 28: الإستراتيجات العامة للتنافس.



تترتب كل إستراتجية من هذه الإستراتجيات الثلاث عن تبني المؤسسة لخيارات مناسبة تتعلق بالمنتج والسوق والكفاءات المتميزة، ويتضمن الجدول رقم 6 تلخيصا للخيارات المناسبة لكل إستراتيجية من الإستراتجيات السابقة.

جدول رقم 6: خيارات المنتج السوق الكفاءة المتمزة وإستراتيجيات التنافس العامة

	ريادة التكلفة	التمييز	التركيز
المنتج	منخفض (أساسا بالتكلفة)	عالي (أساسا بالتفرد)	من منخفض إلى عالي (بالسعر أو التفرد)
تجزئة السوق	منخفض (السوق كبير)	عالي (قطاعات سوقية كبيرة)	منخفض (قطاع أو قطاعات قليلة)
الكفاءة المتميزة	إدارة التصنيع والمواد.	البحوث والتطوير، المبيعات، التسويق.	أي النوع من الكفاءات المتميزة.

II. 2. 1 إستراتجية الريادة في التكلفة :

تعد هذه الإستراتجية من أكثر الإستراتجيات إعتمادا في أغلب المؤسسات الصناعية في العالم وخاصة في عقد السبعينات إثر ظهور منحنيات الخبرة ولا تزال لحد اليوم هذه الإستراتجيات تتصدر مكانة مهمة ضمن الخيارات المتاحة للمؤسسة من أجل تحقيق مزايا تنافسية في تخفيض التكاليف.

تعرف إستراتجية الريادة في التكلفة أنها (قدرة المؤسسة على تخفيض التكاليف بالنسبة لبقية المنافسين دون التأثير على مستوى جودة المنتوجات او الخدمات المقدمة للعميل)[1].

كما تعرف أيضا أنها (تلك الإستراتجية التي تهدف إلى تحقيق تكلفة أقل بالمقارنة مع المنافسين من خلال الإعتماد على مجموعة من السياسات الوظيفية الهادفة)[2].

من خلال التعريفين السابقين يتضح أن إستراتجية الريادة في التكاليف هي خطة عمل تهدف إلى إحراز التفوق على المنافسين في مجال تخفيض التكاليف المتعلقة بمنتوج أو خدمة معينة دون التأثير على تمييز المنتج وذلك بالإعتماد على مجموعة من الأساليب المساعدة على تحسين الكفاءة وتخفيض التكلفة ويترتب على إعتماد هذه الإستراتيجية عدة مزايا هي :

- القدرة على فرض سعر أقل من المنافسين مع تحقيق نفس مستوى الربح.
- القدرة على مواجهة المنافسة السعرية الشديدة.
- تحقيق مركز تنافسي أفضل وعائد أعلى للإستثمار.
- إرتفاع القدرة التفاوضية للمؤسسة مع الموردين.

إن تبني المؤسسة لإستراتيجية الريادة في التكلفة يجعلها تتجه أكثر نحو إختيار مستوى منخفض من التمييز لكونه مكلف بالنسبة لها. كما أنها

1- E.Collignon et M.Wissler. Qualité et compétivité des enterpises. Edition Economica , 2eme Edition. Paris 1988 p60.

2- فلاح حسن عداي حسين، مرجع سابق. ص. 183.

تتجاهل مستوى شرائح السوق المختلفة وبذلك فهي تستهدف المستهلك العادي. وأما ما يخص تطوير كفاءاتها المتميزة فهي تهدف أولا إلى رفع معدلات الكفاءة مقارنة بالمنافسين وخاصة في مجال التصنيع وإدارة المواد. ومن أجل تحقيق هذا الهدف تعتمد المؤسسة على مجموعة من الأساليب وهي :

- الإنتاج على مستوى واسع بما يحقق إقتصاديات الحجم.
- الإستفادة من آثار التعلم، إذ تشكل كل من إقتصاديات الحجم وآثار التعلم الأساس لظاهرة الخبرة.
- تطوير مهارات مرتبطة بعملية التصنيع المرن.
- تبني أنظمة تكالفية متقدمة كنظام ABC[1] ونظام التكلفة المستهدفة (target costing)[2].

إن إستراتجية ريادة التكاليف تواجه عدة محددات تتمثل أساسا في: إمكانية إيجاد طرق ووسائل لإنتاج المنتجات بتكاليف أقل من قبل المنافسين وهذا يؤدي إلى خروج المؤسسة من السوق هذا فضلا عن إهمال أذواق المستهلكين مما يعمل على فقدان عدد في العملاء بمرور الوقت.

II. 2. 2 إستراتجية التمييز :

وهي الإستراتجية التنافسية الثانية التي تتبعها المؤسسات في مجال تحقيق تفرد المنتوجات والخدمات التي تقدمها في السوق ويمكن أن تأخذ إستراتجية التمييز عدة أشكال منها: التصميم، الجودة، التقنية، خدمة الزبائن، شبكة التوزيع، وخدمات ما بعد البيع، كما أن تتبنى المؤسسة لهذه الإستراتجية لا يعني أنها تتغاضى عن التكاليف، وإنما هذه الأخيرة تمثل هدفا أساسيا تسعى نحوه.

1- سنتطرق لهذه النقطة بالتفصيل في مبحث لاحق.

2- التكلفة المستهدفة: هي طريقة يابانية الأصل تقوم على التحديد المسبق لتكلفة المنتوج وتسعى لتحقيقها إذ أنها المتغير الوحيد الذي يمكن أن تتحكم فيه بعد ما تم تحديد هامش الربح والسعر من طرف السوق.

إن تمييز المنتج يجعل العميل يدرك أن السلعة أو الخدمة المقدمة من طرف المؤسسة ذات قيمة عالية مقارنة بتلك التي تقدمها المؤسسات التي لا تميز منتوجاتها بأية سمة خاصة، وهذا ما يجعله مهيئا لدفع سعر عالي يمكن المؤسسة من تحقيق أرباح عالية.

و يترتب عن تبني هذه الإستراتجية عدة مزايا هي :

- ❖ تعزيز إخلاص وولاء المستهلك لعلامة المنتجات المتميزة مما يوفر الحماية للمؤسسة.
- ❖ توفير عوائق دخول قوية في وجه المؤسسات الساعية للدخول في نفس المجال.
- ❖ القدرة على فرض سعر عالي إستثنائي على المنتوجات المتميزة.

و يمكن القول أن المؤسسة التي تتبنى هذه الإستراتيجية تتجه بدرجة عالية نحو تمييز المنتج بثلاثة صفات جامعة وهي الجودة والتجديد والإستجابة للعملاء، كما أن هذا الخيار يكون موجها نحو تقسيم السوق إلى شرائح كثيرة، وأما ما يخص تطوير كفاءاتها المتميزة فهي تركز أساسا على وظائف البحوث والتطوير والتسويق.

أما المخاطر التي يمكن أن تكتنف إستراتجية التمييز هي:

- عجز المؤسسة في المدى الطويل على الإحتفاظ بتمييز منتوجاتها في أعين العملاء.
- خسارة بعض المستهلكين بسبب إرتفاع أسعار المنتجات المقدمة إليهم.
- كثرة المنافسين وسهولة التقليد مما يقلل من قدرة الزبائن على إدراك جانب التمييز في المنتوجات المقدمة إليهم.

غير أن التقنيات التي طرأت على أساليب الإنتاج أدت إلى تراجع درجة وضوح الإختيار بين ريادة التكلفة والتميز، إذ أنه أصبح بإمكان المؤسسات أن تزاوج بين الإستراتجين معا نظرا لما توفره مزايا التقنيات المرنة في هذين المجالين.

II. 2. 3 إستراتجية التركيز :

وهي ثالث إستراتجية تنافسية عامة، وتختلف هذه الإستراتجية بشكل رئيسي عن سابقتيها لأنها تخدم إحتياجات شريحة محددة من المستهلكين يمكن تحديدها على أساس جغرافي أو حسب نوع العميل أو خط الإنتاج، ويمكن تعريف هذه الإستراتجية أنها (إختيار شريحة من المستهلكين سواء كانوا أفراد أو مؤسسات حيث يتم التركيز عمليا للوفاء بإحتياجاتهم أكثر من غيرهم من الزبائن)[1].

و لإستراتجية التركيز يعدان هما :

- ❖ التركيز على تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن أو تقديم منتج ذو جودة عالية قياسا إلى المنافسين وهذا من أجل التميز في السوق.
- ❖ التركيز على مجموعة أو شريحة محددة من الزبائن لهم إحتياجات مختلفة عن الآخرين ويرغبون في منتوج أو خدمة مميزة.

إن المؤسسة التي تتبنى هذه الإستراتجية يمكن أن تحقق عدة مزايا أهمها :

- رفع القدرة التفاوضية للمؤسسة بالنسبة للمشترين نظرا لتوفيرها منتوج لا توفره المؤسسات الأخرى.
- القدرة على رفع ولاء العملاء وتقليص التهديد الناتج عن المنتوجات البديلة.

فالمؤسسة التي تتبنى هذه الإستراتيجية إذن، يمكن ان تحقق مستوى عالي من التميز في حالة التركيز على إستراتجية التمييز أو تمييز منخفض في حالة التركيز على إستراتجية الريادة في التكلفة. كما أن المؤسسة تختار شريحة معينة تدخل من خلالها مجال المنافسة بدلا من تغطية كل شرائح السوق كما يفعل رائد التكلفة أو تنشط في عدد كبير من الشرائح كما يفعل المنتج الذي يتوسع في التمييز، أما ما يتعلق بتطوير الكفاءات المتميزة فالمؤسسة في

1– فلاح عداي حسين، مرجع سابق، ص 184.

هذه الحالة تركز على مجال التصنيع والإستجابة للعملاء أما عن التحديات التي يمكن ان تواجه المؤسسة التي تتبنى هذه الإستراتجية فهي تتمثل أساسا في :

- إحتمال إختفاء شريحة المؤسسة المتبنية للتركيز بسبب التغيرات في التقنية او التغيرات التي تطرأ على أذواق المستهلكين والعملاء.
- إمكانية دخول المؤسسات التي تتبنى إستراتجية التمييز مجال المنافسة مما يفقدها مركزها التنافسي.
- فقدان المؤسسات التي تتبنى إستراتجيات التركيز لمزايا الحجم الكبير نظرا لمحدودية الشرائح التي تنتج لها مما يكسب الموردين وضعا أقوى على حساب المسيرين.

مما سبق ذكره يمكن القول أن إختيار المؤسسة لإستراتجية معينة من بين الإستراتجيات التنافسية العامة الثلاثة لـ M.Porter يعكس إهتمام المسيرين على مستوى القمة بتحقيق مزايا تنافسية متفوقة تسمح لهم بالتميز على منافسيهم، فضلا عن رغبتهم الجادة في تطوير كفاءاتهم المتميزة بشقيها الموارد والقدرات، غير أن الإختبار الناجح لإستراتجية معينة يتطلب في البداية دراسة محكمة ودقيقة للبيئتين الداخلية والخارجية للمؤسسة ولا سيما تلك العوامل المتعلقة بالبيئة الداخلية والمتمثلة أساسا في الهيكل التنظيمي وتوجهات المسيرين وكفاءة العمليات، وقدرات العاملين، أو بمعنى آخر نقول أن مدى نجاح الخيارات والقرارت الإستراتجية يعتمد إلى حد كبير على فاعلية نظام المعلومات داخل المؤسسة، هذا النظام الذي يمثل القاعدة الأساسية لصنع جل القرارات الإدارية.

وتعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير الإستراتجية ذات وزن كبير في هذا المجال وخاصة في ظل الظروف الحالية والمتسمة بحدة المنافسة وتزايد وتيرة العولمة والشمولية. فربط النظام المحاسبي بالتفكير الإستراتجي يفرض وجود علاقة مزدوجة بين محاسبة التسيير والإستراتجية :

فمن جهة: تعمل المحاسبة التسييرية بتوجيه الخيارات الإستراتجية لكون محاسبة التسيير تزود الإدارة بالمعلومات المتعلقة بمختلف تكاليف المنتوجات ومختلف الأنشطة.

ومن جهة ثانية: يسمح نظام حساب التكاليف في المؤسسة بتشخيص واقع المنتوجات مما يعمل على ترشيد القرارات ولا سيما تلك المتعلقة بسياسات التسعير، الإنتاج، التخلي عن المنتوج أو الإستمرار فيه وغيرها من القرارت الحساسة في ظل البيئة الراهنة.

وعليه نلخص إلى القول أن المعلومات التكاليفية التي توفرها الأنظمة الحديثة لمحاسبة التسيير تساهم لحد بعيد في توجيه الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة بما يساعدها على تحقيق مزايا تنافسية تكسبها صفة التفوق الدائم المستمر، غير ان السؤال المطروح هو: كيف يستطيع نظام ABC بإعتباره نظاما متقدما لحساب التكاليف أن يساعد المؤسسة على تحقيق التمييز التنافسي في السوق أو بمعنى آخر ما هو دوره كأداة تسييرية إستراتجية في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة ؟ هذا ما سنحاول الإجابة عليه في المبحث الموالي.

III. مساهمة نظام ABC في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة :

لقد فرض المحيط الصناعي الجديد بمتغيراته المختلفة وتطوراته المتسارعة إعادة بناء قواعد اللعبة التنافسية، حيث حول إنتباه المؤسسات نحو أربعة إعتبارات أساسية تهم المستهلك وهي :

- التكلفة المنخفضة.
- الجودة الفائقة.
- التجديد المستمر.
- الإستجابة السريعة.

و بناء على هذا فقد رأى الكثير من الباحثين والمسيرين أن إنتهاج المؤسسة لنظام ABC يمكنها من تحقيق مركز تنافسي قوي من خلال النقاط التالية:

- تحليل أنشطة سلسلة القيمة وبناء المزايا التنافسية.
- التمثيل الأفقي للمؤسسة.
- الإضافات العامة لنظام ABC.

III. 1 تحليل أنشطة سلسلة القيمة وبناء المزايا التنافسية :

لقد إرتبط نموذج ABC إرتباطا وثيقا بسلسلة القيمة التي قدمها M.Porter في كتابه المعنون "الميزة التنافسية" وإذا تأملنا جيدا فكرة سلسلة القيمة فإنه يمكننا فهم أن أصل الفكرة ينبع من إمكانية فحص مصادر الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال النظر إلى وحدة نشاط معينة أنها مكان لإنشاء القيمة للعميل.

تطرقنا في الفصل السابق لسلسلة القيمة ورأينا أن طريقة ABC تسمح بتقديم المؤسسة على أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة والتناسقة مع بعضها وبهذا المعنى فهي توافق تماما النظرة التصورية التي قدمها Porter بشأن المؤسسة حيث يرى ان تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الإستراتجية سيكون أسلوبا هاما لفهم سلوك التكاليف وإدراك المصادر الموجودة والمحتملة لتحقيق الميزة التنافسية (سواء في مجال تخفيض التكاليف أو تحقيق التميز في الجودة او إرضاء العملاء) وذلك من خلال ما سماه بالأنشطة الأولية والأنشطة الداعمة وفي هذا الصدد يقول في كتابه L'avantage concurrentiel des nations : (إن الميزة التنافسية تأتي من مجموعة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة كالتخزين والإنتاج، والتسويق والتوزيع ودعم منتجاتها، حيث أن كل نشاط تقوم به يعمل على تحسين وضعيتها التنافسية من جهة التكاليف أو إنشاء قاعدة تمييزية)[1]. وعليه فإن بناء ميزة تنافسية مستمرة يقتضي في البداية تحليل سلسلة القيمة للمؤسسة والمتكاملة في تدفقات الأنشطة المختلفة وهذا ما يسمح بتعريف مصادر الميزة التنافسية هذا فضلا على أن إدماج نظام ABC في تحليل التكاليف سيكون أداة فعالة في التسيير الإستراتيجي لحافظة أعراض التكلفة وذلك من خلال :

- تسيير الأنشطة المشكلة لسلسلة القيمة بطريقة متميزة أو ما يعرف بأسلوب التسيير بواسطة الأنشطة (ABM).

1- M.Porter. L'avantage concurentiel des nations. OP. cit. p 8.

- تعريف مسببات حدوث تكاليف هذه الأنشطة بما يسمح بتفسير تغيرات هذه الأنشطة.

و من أجل فهم أعمق لدور نظام ABC في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة سنتعرض للجوانب التالية :

أولا : دور نظام ABC في تحسين تسيير المؤسسة :

طالما أنه ينظر إلى المؤسسة أنها مجموعة من الأنشطة المتناسقة والمترابطة فيما بينها فإن العملية التسييرية سوف تكون منصبة عليها، إذ تعمد الكثير من المؤسسات التي تسعى لتحسين مركزها التنافسي إلى إعتماد فلسفة التحسين الدائم لمنتوجاتها وعملياتها وهذا ما يتطلب مفهوما واسعا لإرضاء العملاء والرد على إحتياجاتهم، هذا من جهة ومن جهة ثانية فإن التحسين الدائم للعمليات يتطلب بحثا مستمرا على الأنشطة ذات القيمة المنعدمة أو الضئيلة في نظر العملأء والعمل على إلغائها أو تحسينها، وبهذا فإن تحسين أداء المؤسسة سوف يرتكز على أفضل تسيير للثنائية (قيمة – تكلفة) وذلك بوضع القيمة المنتجة والتكاليف المستهلكة في علاقة واضحة. غير ان هذا يستلزم من المسيرين إلماما كافيا بمختلف المعلومات حول الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وهذا ما يوفره نظام ABC كنظام مزدوج المعلومات – معلومات مالية وغير مالية – يتم إستخدامها في تسيير الأنشطة وهو ما يسمى بمدخل التسيير بواسطة الأنشطة (ABM) الذي يركز على بعدين وهما :

- تحسين الموقف التنافسي وتخصيص أفضل لموارد المؤسسة نحو الأنشطة التي تعطي أحسن ميزة تنافسية.
- تطبيق الإستراتيجية التي تساعد على تحقيق قيمة مضافة في نظر الزبون.

وعليه فإنه يمكن القول ان نظام ABM سيكون له دور فعال في تحسين أداء وضائف التسيير المختلفة في المؤسسة بما يعمل على تحسين تنظيم الأنشطة وتسيير الثنائية (تكلفة – قيمة).

ثانيا: دور نظام ABC في تخفيض التكاليف :

نظرا لكون النظام ABC يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية بتوفير معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكاليف ومسبباتها فإنه يعمل على ترشيد جهود المسيرين في مجال تخفيض التكاليف وذلك بمنحهم تفهما أعمق لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها.

وحسب E.Cauvin فإن أفضل طريقة لتخفيض التكاليف تتمثل في تغير الطريقة التي تنفذ بها الأنشطة ومن ثم إعادة تخصيص الموارد على الأنشطة التي تضيف قيمة في نظر العملاء بعد إلغاء الأنشطة عديمة القيمة ويمكن أن يتم تخفيض التكاليف وفقا لنظام ABC بإنتهاج الطرق التالية :

- تقليص الوقت والجهد اللازمين للقيام بالنشاط أو المهمة، فمثلا يمكن تقليص الوقت والجهد الخاص بنشاط تهيئة الآلات وإستعمال الأدوات من خلال تحسين تدريب العمال.
- إلغاء الأنشطة غير الضرورية: حيث يمكن أن تكون هذه النقطة جوهر التخفيض، حيث يمكن تحليل الأنشطة من تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتجات وبالتالي يتم إلغائها بما يعمل على تقليص التكلفة الإجمالية للمنتجات التي لم تعد تستعمل هذه الأنشطة.
- إنتقاء الأنشطة ذات التكاليف المنخفضة والتي يمكن أن تؤدي نفس الغرض وبأقل تكلفة.

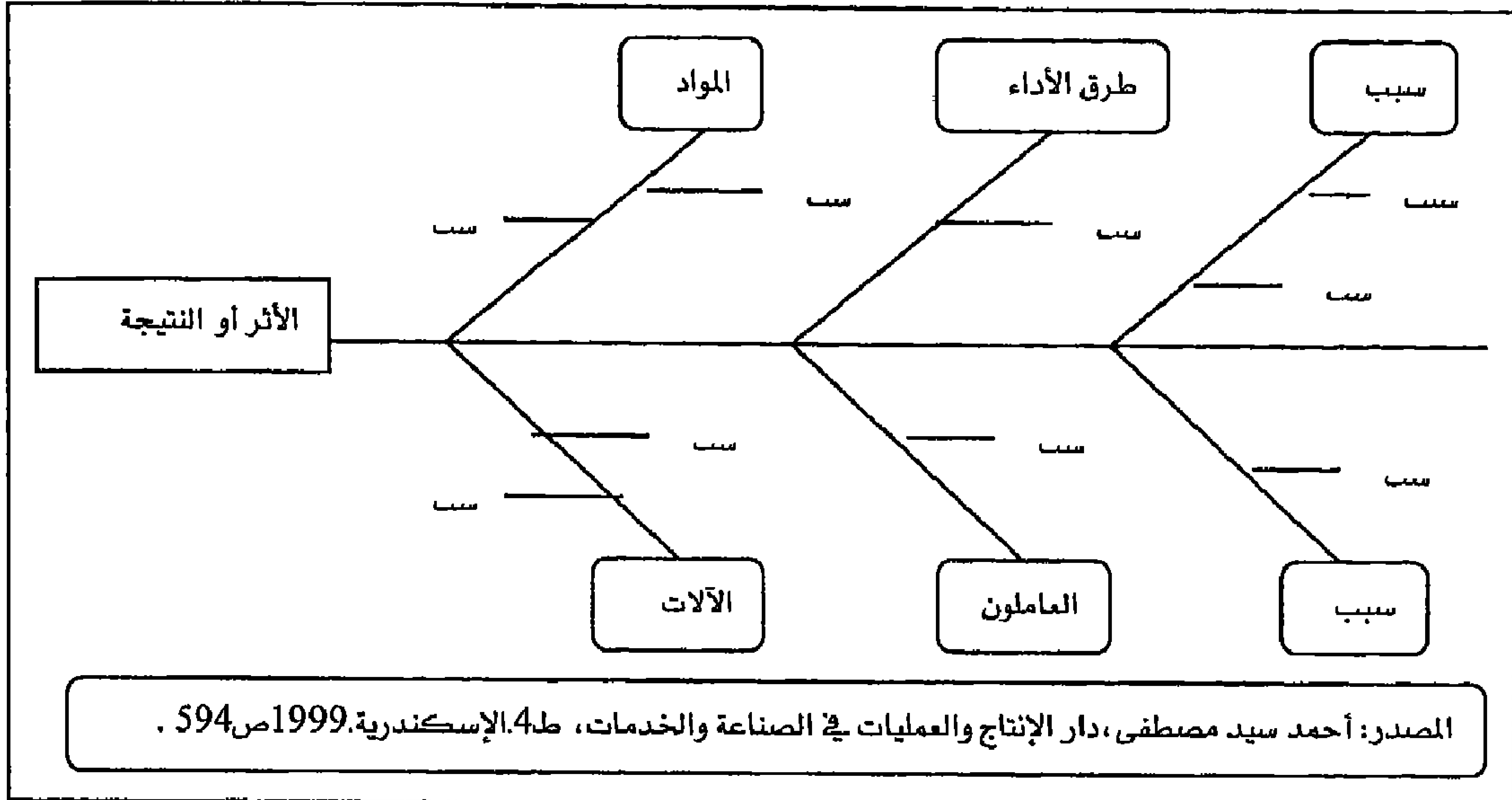
ثالثا: دور نظام ABC في تحسين الجودة :

يتوجب على المؤسسات التي ترغب في تحقيق مستوى عالي من الجودة أن تكامل بين عدة أساليب ونظم تسييرية متقدمة، ولعل أهم هذه الأساليب هو تسيير الجودة الشاملة ونظام ABC، حيث يمكن إعتبار هذا الأخير الأرضية التمهيدية لتبني مفهوم TQM في المؤسسة والذي يعد بمثابة فلسفة تسييرية ترتكز على تحسين الأداء الشامل للمؤسسة مؤكدة بذلك وجوب توجيه كل عمليات المؤسسة نحو هذا الهدف ويتكامل كل من نظام ABC ونظام تسيير

جودة الشاملة يتم التنسيق والتعاون بين مختلف الوظائف والأنشطة التي تكون سلسلة القيمة. إذ يمكن لنظام ABC إنطلاقا من المعلومات غير المالية التي يوفرها والمتعلقة بمسببات مختلف التكاليف الخاصة بالأنشطة الوقائية والأنشطة المسببة لقصور الجودة (كتكاليف الضياع والتوفقات) أن يحدد العيوب التي يمكن تكتنف المنتج والذي غالبا ما يكون مصدرها الأساسي أثناء العملية الإنتاجية، مما يمكن من تحديد العيوب ومتابعتها عند مصدرها والتحكم فيها بتصحيح الأخطاء أو القضاء على أسبابها.

كما أن إظهارالمؤسسة لمختلف عملياتها من خلالتوجهها نحو التمثيل الأفقي بدل الهيكلة العمودية سوف يتيح مجالا ملائما لقياس أداء كل عملية كما يهيئ تحليلا جيدا لعلاقات السبب - النتيجة في مجال تحسين الجودة وحل المشكلات وهذا من خلال ما سماه العالم الياباني(Ishikawa -1984) بمخططات السبب - النتيجة أو تحليل عظمة السمكة في مجال الجودة وقد سميت بهذا الإسم بسبب شكلها الذي يشبه هيكلا عظيما لسمكة توضح فيه الخطوط الرئيسية فيه المسببات الرئيسية لقصورالجودة وأما الخطوط الفرعية فهي تمثل المسببات الأقل إسهاما فيه. ويعطي الشكل التالي مثالا عن تحليل علاقات السبب – النتيجة في مجال الجودة.

شكل رقم 29: مخطط يبين علاقات السبب - النتيجة في مجال الجودة.



المصدر: أحمد سيد مصطفى، دار الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات، ط4.الإسكندرية.1999ص594 .

فكل سبب من هذه الأسباب الواردة بالمخطط يعد مصدرا محتملا لأخطاء حدثت، ومن أجل الحصول على المعلومات يقتضي طرح تساؤلات عديدة (من، ماذا، أين، متى، لماذا، كيف) بشأن عوامل تبدوا مسؤوليتها مرجحة عن المشكلاتأو الأخطاء التي وقعت.

رابعا: دوره في تحسين الإستجابة للعملاء :

من بين الأهداف التي يسعى نظام ABC / ABM لتحقيقها هي إتخاذ القرارات التي تخدم رضى المستهلكين وبهذا فإننا نجد نظام ABC يكون ملائما لأهداف المؤسسة في هذا المجال، فعن طريقة تحليل الأنشطة تستطيع المؤسسة تحسين إنتاجها وذلك عن طريق تحسين وتطوير الأنشطة التي يراها المستهلك تضيف قيمة لإحتياجاته ورغباته، هذا فضلا عن رغبة المستهلك في تلبية طلبه في الوقت اللازم مما يعني ان فعالية نظام ABC في هذا المجال ستكون قوية جدا وذلك عن طريق إلغاء كل الأنشطة التي تسبب ضياعا في الوقت دون أن يكون لها قيمة ولا سيما الأنشطة التسويقية فتوجيه الإهتمام نحو تسييرها بالإعتماد على المعلومات التي توفرها نظام ABC بشأنها ستكون فعالة في

إرضاء المستهلكين، وإضافة إلى هذا فإن أغراض التكاليف التي يركز نظام ABC على تحليلها لا تقتصر فقط على المنتجات أو الخدمات إنما تتعدد لتكون سوق، زبون، حصة في السوق وهذا ما يساهم في تحليل ربحية الزبائن والقطاعات السوقية، كما أن نظام ABC يوفر معلومات دقيقة وملائمة تفيد في رسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كالربحية والتسعير، إضافة أو إزالة خط منتجات او مناطق بيعية. ..

III. 2 التمثيل الأفقي للمؤسسة:

إن تبني نظام ABC من طرف المؤسسة يفرض عليها التوجه نحو التنظيم الأفقي بدل التنظيم العمودي القائم على النظرة الميكانيكية للمؤسسة أين يتم تسييرها وفقا للتنظيم العلمي للعمل (المبادئ التايلورية)، فهذا التنظيم القائم على الفصل بين الوظائف والمسؤوليات لن يكون متوافقا مع مبادئ نظام ABC لعدة أسباب نوردها كما يلي:

- تجاهل العلاقات المتداخلة بين الأنشطة والوظائف المختلفة داخل المؤسسة.
- غياب التنسيق مما يؤدي إلى فقدان المرونة التنظيمية والإستجابة السريعة لمتطلبات السوق.
- تعظيم الأمثلية المحلية لا يؤدي إلى تحقيق الأهداف الشاملة للمؤسسة.
- تآكل المعلومات وتشويهها نتيجة لتعدد المستويات وطول سلسلة الأمر من القمة إلى القاعدة أو ما يعرف بـ ***L intropie***.
- بروز المشكلات المتعلقة بالدافعية والحث على العمل وضعف الأداء الشامل.
- عدم ملاءمة الهيكلة الوظيفية لتحقيق الإستراتيجيات التنافسية.
- إهمال وجهة نظر الزبون الذي يعد أهم عوامل نجاح المؤسسة حاليا.

إن كل الأسباب السابقة تساهم في زيادة التكاليف البيروقراطية لتشغيل الهياكل التنظيمية ونتيجة لذلك قام J.Woolsh الرئيس التنفيذي لشركة Général électrique بتخفيض مستويات الهيكل التنظيمي للشركة من تسعة مستويات إلى أربعة مستويات لأنه يرى أن ذلك يجعله أكثر اقترابا من مديري الأقسام فضلا عن تقليص الوقت الذي يستغرقه اتخاذ القرارات.

وقد أدى هذا التقليص إلى إحداث تقارب بين مديري القمة والعملاء، كما منحت مديري الأقسام وضعا مستقلا كي يكونوا أكثر ابتكارا وأسرع استجابة لاحتياجات العاملين.

وعليه يمكننا القول أن الهيكلة العمودية القائمة على مراكز المسؤولية لا تقدم نموذجا تسييريا ملائما لمتطلبات المنافسة وخلق القيمة للزبون وذلك بسبب الانفصال الوظيفي وغياب التنسيق بين مختلف العمليات والمسؤولين في المؤسسة.

وفي المقابل نجد أن طريقة ABC تعطي نظرة مخالفة تماما للأنظمة التقليدية المتوافقة مع الهياكل العمودية وذلك بسبب توجهها نحو إظهار مختلف العمليات التي تتضمنها المصالح المختلفة مما يمكنها من إعطاء رؤية شاملة للمؤسسة، وبهذا يستطيع نظام ABC أن يقدم نموذجا جديدا للتسيير يكون قادرا على تنسيق أنشطة الوظائف والأقسام المختلفة، وهذا ما يهيأ الأجواء لتلك الأقسام في إنجاح عملية الاتصال وتقاسم المهارات والمعارف مما يمكنها من تحقيق إستراتيجياتها التنافسية.

ويقول L.Bescos أن مدخل ABC/ABM ينقل المؤسسات من الهيكلة العمودية إلى الهيكلة الأفقية وذلك بجمع الأنشطة في عمليات أفقية توجه مجتمعة نحو إرضاء العملاء، إن هذا المدخل العملياني يؤدي إلى إدخال منهج أفقي (Transversale) يعمل على إظهار المؤسسة بصورة أكثر شمولية.

ويعطي الجدول التالي أهم الفروق بين التمثيل التقليدي (العمودي) والنموذج الأفقي للمؤسسة.

جدول رقم 7: الفروق بين التمثيل العمودي والأفق لمؤسسة صغيرة.

نوع التنظيم معايير التفرقة	التمثيل العمودي	التمثيل الأفقي
الخصائص	❖ تقوم على مصالح المؤسسة ❖ التسلسل حسب الوظيفة	❖ تنطلق من حاجات الزبائن ❖ تهدف لإرضائهم
المنفعة	محدودة بسبب: ❖ تقاطع المسؤوليات وتعارض الأهداف المحلية ❖ بطئ عمليات التنفيذ ❖ حدوث إختلالات وأداء معاكس	قوية جدا بسبب ❖ تحسين الأداء ❖ التقاطع (التشابك) عند إظهار العمليات والأنشطة
إمكانية التحسين نموذج التنظيم إمكانية تحديد التنظيم المستهدف	لا توجد لأن: ❖ التمثيل بسيط جدا ومختصر ❖ التمثيل لا يسمح بأي تحسين	قوي جدا بسبب: ❖ التنظيم فعال معرف وفقا لحاجات الزبائن ولمساعدة الأنشطة ❖ مصادر تحسين نماذج التنظيم أكثر وضوح

Source: L. ravignon et H. OP.cit. p 238.

III. 3 الإضافات العامة لنظام ABC:

إن الاهتمام المتزايد بنظام ABC في الوقت الحاضر على الصعيد الأكاديمي والمهني يعكس قناعة الكثيرين بالوترات التي يمكن تحقيقها عند الاستثمار في هذا النظام، فعلى الصعيد الأكاديمي تناول العديد من الباحثين هذا النظام بالشرح والتحليل والتعديل وقد أجمع هؤلاء الباحثين على أن تطبق نظام ABC سيقود إلى تجاوز العيوب المتعلقة بأنظمة التكاليف التقليدية، وفي ما يلي سوف نتطرق لأهم ما جاءت به طريقة ABC من مزايا ووفرات:

1- طريقة **ABC** نظام ديناميكي شامل: إن تركيز نظام ABC في تحليله على النشاط هو ما يميز التحليل المتحرك الشامل، لأن النشاط في المؤسسة يعبر عن مدخل ديناميكي لاتخاذ القرار الذي يقوم على إنجاز أو عدم إنجاز نشاط معين.

2- نظام **ABC** لغة موجهة لكل المؤسسات: يعتبر P.Lorono أن نظام ABC يشكل نموذج التكلفة على أساس النشاط (ABM) هو تسيير للتكاليف على المستوى العملي وهو ما يدعو إلى اتصال المسيرين مع العمليين والتعاون مع بعضهم حتى يتسنى لهم فهم أعمق لآليات الحصول على أحسن النتائج.

3- نظام يبحث عن المسببات الحقيقية للتكاليف: إن ملائمة سعر التكلفة المحسوب بطريقة ABC ناتج عن الدقة التي يعتمدها النموذج في تتبع التكاليف إلى الأنشطة وتنتج هذه الدقة من قدرة النظام على تشخيص الأسباب الأصلية لحدوث التكاليف والأداء الداخلي للمؤسسة.

تم إعداد هذا العنصر بالإعتماد على:

1- Yves Dupuy, Faire de la recherche en contrôle de gestion, Edition Vuibert, Paris 1999, pp 89,97
2- P. Lorino Op. Cit pp 260, 263, 216.
3- L. Bescose et Al. Op. Cit pp. 35,39.
4- L. Ravignon. Op. Cit pp, 298.
5- J. Luc arrégle Op. Cit p 190.
6- Brigitte Doriath. contrôle de gestion. 3éme edition , Ed Dunod, paris 2002 pp 131-132.
7- جفري ان لوينثال، إعادة هندسة المنظمة ترجمة د. خالد بن عبد الله الدخيل الله، دار المرشح للنشر.

4- **نظام معلوماتي متميز:** إن تبني المؤسسة لنظام ABC يمنحها ميزة مهمة وهي تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات مالية متعلقة بأسعار تكلفة أكثر دقة ومعلومات غير مالية متعلقة بالعمليات وتسيير الأداء. كما أن نظام ABC لا يلغي فعالية الأنظمة الأخرى وإنما يدعمها.

5- **نظام ABC نموذج مهيأ لإنشاء هيكل مرن ومتناسق:** إن اعتماد طريقة ABC في تحليلها على العمليات والأنشطة يؤدي إلى اشتغال المؤسسة في سياق تنظيمي أفقي مما يجعلها تسعى لتحقيق الشفافية وإزالة الحواجز بين الوظائف والمسؤوليات المختلفة، وبنظرة أفقية للمسؤوليات تستطيع هذه الطريقة أن تزيد من وعي المسيرين بضرورة تداخل العمليات مما يجعلها في موقف متميز أمام منافسيها وذلك بالإعتماد على ميزة التعاون الوظيفي (La Synergie).

6- **طريقة تهدف إلى إنشاء القيمة للعميل:** يرى Mevellec أن التعرف على مسببات التكلفة يعد جوهر الإضافات التي جاءت بها طريقة ABC ، فالتعرف عليها يساهم في تحديد عوامل النجاح الأساسية على مستوى كل نشاط أو عملية مما يساعد على إنشاء القيمة للعميل، فتقديم طريقة ABC لأنشطة المؤسسة على مستوى سلسلة القيمة يسمح لها بتحديد الأنشطة التي سوف تحتفظ بها أو تحسنها أو تلك التي سوف تلغيها.

7- **طريقة تمنح المؤسسة الليونة ورد الفعل المسبق:** إن المحيط الحالي للمؤسسات يفرض عليها الاستعداد لرد الفعل المسبق والليونة في رد الفعل وهذا يتطلب منها جهدا مزدوجا يتمثل في تطوير نظم معلوماتها من جهة ومن جهة ثانية تطوير أدواتها التسييرية، ويعتبر مدخل ABC/ ABM الإطار الملائم للرد على هذه التحديات من خلال التحليل العميق للتكاليف والتخلص من الأنشطة عديمة القيمة والوقت الضائع. ..

8 - **نظام متوافق مع مدخل الجودة الشاملة(TQM):** إن مفهوم النشاط من أكثر المفاهيم توافقا مع مدخل الجودة الشاملة وذلك من خلال توضيح

تكاليف عدم الجودة وتكاليف الحصول على الجودة وتوضيح مختلف الأنشطة الوقائية والتصحيحية وهذا ما يعمل على الجودة وتوضيح مختلف الأنشطة الوقائية والتصحيحية وهذا ما يعمل على إدخال تحسينات على العمليات التسيير النوعية.

9- **نظام ملائم لاتخاذ العديد من القرارات:** إن النظرة المزدوجة لنظام معلومات ABC تجعله نظاما صالحا لاتخاذ العديد من القرارات التشغيلية والإستراتجية والمتعلقة بـ:

- تسعير المنتجات في ظل محيط تنافسي.
- تحديد لمزيج المنتجات والعملاء والأسواق المربحة.
- تحديد مركبات المنتوج المصنعة داخل المؤسسة وتلك التي يتم تصنيعها لدي الغير(sous traitance).
- تصميم ميزانيات الاستغلال.
- ترشيد اختيار تصور والتخطيط المنتوجات بغرض تحسين تخصيص التكاليف المرتبطة بمنتوج جديد.
- توحيد الطاقة غير المستغلة.
- تحديد الأجزاء الإستراتجية للمؤسسة.
- التحسين المستمر للأداء والمقارنة مع أداء المؤسسات الأخرى (Benchmarking).
- إعادة هندسة الأنشطة إنطلاقا من تعريف العمليات والأنشطة التي تطبق قيمة العميل (Reengineering).
- تسيير الآجال، الجودة، وتحسين الإنسجامية (مدخل القيادة).
- التخفيض المستمر لتكاليف الأنشطة التي تصنف قيمة (Kaizen consting).
- تحليل ربحية العميل وتحديد الإستراتيجيات التسويقية.

10- تحليل أكثر دقة للتكاليف الموزعة على عدة سنوات: نظرا لتزايد أهمية تكاليف البحوث والتطوير في الفترة الأخيرة فإن نظام ABC يعاملها كالإهتلاكات حيث تم توزيعها على مدى دورة حياة المنتوج المتوقعة مظهرا بذلك فرقا واضحا بين النتائج التي توصل إليها مقارنة بالأنظمة التقليدية التي لا تأخذها بعين الاعتبار.

11- طريقة تمتد لتسيير الأفراد وتحفيزهم: إن نظام ABC لا يعتبر نموذجا لتحليل التكاليف وحسابها وإعادة التنظيم وهيكلة العمليات فحسب وإنما يمتد دوره إلى وظيفة الموارد البشرية، فتخفيض التكاليف وتحسينها يمس بدرجة قصوى إلغاء الأنشطة عديمة القيمة وبالتالي الإستغناء عن وظائف وأفراد كانوا يقومون بهذه الأنشطة وذلك إما بتسريحهم أو تخصيصهم لأنشطة أخرى. كما أن التوجه نحو التنظيم الأفقي يساهم كثيرا في زيادة دافعية الأفراد وتحفيزهم على الأداء بفاعلية أكثر.

خلاصة الفصل الرابع :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة أهم النقاط المتعلقة لمفاهيم المنافسة والتنافسية، حيث عرفنا أن المنافسة كظاهرة تختلف في مفهومها عن التنافسية التي يختلف تعريفها بإختلاف محل الحديث فيما إذا كان عن مؤسسة أو قطاع أو دولة. ويرى M.Porter رائد المنظرين في هذا المجال، أن التنافسية الدولية هي السبيل لإنشاء الميزة التنافسية للمؤسسة، وتبعا لهذا المفهوم فإن مؤشرات قياس التنافسية لدى المؤسسة سواء في الجودة أو التكاليف أو التجديد والتطوير التكنولوجي أو وقت الإستجابة للعميل الذي يعد السبب الأساسي لتعدد مجالات المنافسة فقط وإنما الدافع الحقيقي لكل المؤسسات بإستمرار لتحقيق الميزة التنافسية في هذه المجالات.

إن بناء المزايا التنافسية ترتكز على أربعة أسس متكاملة ومترابطة وهي الكفاءة والجودة والتجديد ووقت الإستجابة للعميل ومن أجل تحسينها وترسيخها فعلى المؤسسة أن تمتلك كفاءات متميزة ومنفردة سواء في الموارد أو في القدرات، غير أن هذه الأخيرة تكتسي في الوقت الحالي أهمية بالغة لأنها تستمد قوتها من الكفاءات التي يمتلكها الأفراد والتي يصعب تقليدها من قبل المؤسسات المنافسة فضلا على أنها تعد نتاجا للعمليات والأنشطة التي تنظم بها المؤسسة. غير انه هناك لايوجد هناك مزايا تنافسية غير قابلة للتقليد ولهذا فإن ترسيخها والمحافظة عليها بتحسينها وتطويرها يعد أحد الأهداف الكبرى في ظل هذه التحولات العميقة.

و من أجل إكتساب المزايا التنافسية والمحافظة عليها يجب على المؤسسة أن تعتمد على إستراتيجات عامة للتنافس وهي إستراتيجية ريادة التكلفة، وإستراتيجية التمييز وإستراتيجية التركيز. ورغم أن لكل واحدة مزاياها وعيوبها إلا أنها تبقى الوسيلة الأساسية لتطوير الموارد والقدرات كما أن إختيار الإستراتجية المناسبة يتوقف إلى حد كبير على سلامة وصحة ونظام المعلومات التكاليفية في المؤسسة. وقد وجد أن نظام ABC ونظرا للمعلومات التي يستطيع تزويد المسيرين بها حول مسببات الأنشطة والعمليات بفاعلية في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة وذلك من خلال :

- إعتماده للنشاط كقطب اساسي للتحليل وبالتالي التوجه نحو المدخل العملياتي (الأفقي) والذي يعد المدخل الأكثر توافقا مع الإستجابة السريعة لمتطلبات السوق التنافسية، هذا من جهة.

ومن جهة ثانية يعمل نظام ABC على تزويد المسيرين بمختلف المعلومات اللازمة لتبني مدخل التسير عن طريق الأنشطة (ABM) ، هذا المدخل الذي يساهم في تحسين وتطوير أداء المؤسسة ومركزها التنافسي.

شرح أهم المصطلحات الواردة في البحث

- نظام Activity Based Costing : ABC هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد على هذه الأخيرة كأغراض تكلفة وسيطة لتخصيص التكاليف إلى المنتجات .
- نظام Activity Based Management : ABM نظام التسيير على أساس الأنشطة هو الأداة التنفيذية التي يحقق بها نظام ABC أهدافه في مجال التسيير .
- **Activite** : هو كل نشاط تقوم به المؤسسة و يستهلك موارد معينة من أجل تحقيق هدف معين .
- **Inducteur de coût / Cost driver** : موجه التكلفة أو مسبب التكلفة و هو العامل الذي يوجه تكاليف نشاط متعلق بغرض تكلفة معين نحو سلوك معين و ضمن مدى ملائم و خلال فترة معينة من الزمن .
- **Cost Object** : غرض التكلفة هو الوحدة المراد حساب سعر تكلفتها مثل السلع ، الخدمات ، المشاريع ، الزبائن ، العلامة التجارية ، نشاط ، قسم ...
- **Cost Pool** : حوض التكلفة هو تجميع عدة أنشطة لها نفس المسير في مركز تجميع واحد حيث تكون هذه الأنشطة لها نفس العلاقة (السبب – النتيجة) .
- **Just à-temps : JAT** : الإنتاج في الوقت المناسب هو فلسفة يابانية لتنظيم الإنتاج و هو يقوم على مدخل الجذب (pull approche) .
- **Facteurs Cles des Succes: FCS** عوامل النجاح الأساسية و هي مجموعة العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على إرضاء المستهلك و تزيد من قدرة المؤسسة في مواجهتها للمنافسة الشديدة كالجودة و التكلفة و السعر و السرعة في الإستجابة لمتطلبات الزبائن ...
- **La synergie** : أفضلية الزيادة أو التعاون الوظيفي هو مفهوم أو ظاهرة ناتجة عن العلاقات المتداخلة بين الوظائف المختلفة للمؤسسة .
- **Material requirment planing : MRP** : تخطيط الإحتياجات المادية هو أحد الأساليب المستخدمة للرقابة على المخزون و هو يساعد المصنع في الحصول على المواد المناسبة عند طلبها و في الوقت المناسب .
- **Lentropie** : هي ظاهرة تآكل المعلومة نتيجة لطول سلسلة الأمر في السلم الإداري.

قائمة المصادر والمراجع

الكتب باللغة العربية :

1- أحمد سيد مصطفى ، إدارة الإنتاج و العمليات في الصناعة و الخدمات . ط4 .الإسكندرية. 1999 .

2- أحمد علي جمعة و آخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار صفاء للنشر و التوزيع، ط1، 1999 .

3- أحمد نور ، حسين علي ، مبادئ المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية 1993 .

4- أحمد نور ، عبد المقصود دبيان ، محاسبة التكاليف ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية .1993 .

5- أحمد نور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية. 1993 .

6- توفيق محمد عبد المحسن ، بحوث التسويق و تحديات المنافسة الدولية، دار النهضة العربية ، بيروت . 2001 .

7- جفري أن لوثينال ، إعادة هندسة المنظمة ، ترجمة خالد بن عبد الله ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية . 2002 .

8- دافييد راتشمان وآخرون ، الإدارة المعاصرة ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية .2001 .

9- رحال علي ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية .الجزائر. 1993 .

10- ردينة عثمان يوسف ، بحوث التسويق ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان .

11- رشيد بن الذيب ، نادية شطاب عباس ، إقتصاد جزئي - نظرية وتمارين – ديوان المطبوعات الجامعية . بن عكنون . الجزائر .

12- ري إتش جارسون ، إيريك نوريس، ترجمة محمد عصام الدين زايد . المحاسبة الإدارية ، دار المريخ للنشر ، السعودية . 2002 .

13- ريموند مكليود ، سرور علي إبراهيم سرور . نظم المعلومات الإدارية ، دار المريخ للنشر ، الممكلة العربية السعودية، 2000 .

14- ستيفن أموسكوف ، مارك جيمس سيمكن ، ترجمة : كمال الدين سعيد ، أحمد حامد حجاج ، نظم المعلومات المحاسبية إتخاذ القرارت ، مفاهيم و تطبيقات . دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2002 .

15- شارلز و جوريث جونز ،الإدارة الإستراتجية . دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية .2001

16- صلاح الدين الشنواني، دراسات في إقتصاديات الأعمال ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت ، 1970 .

17- صلاح عبد الله الرزق ، عطا الله ورّاد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر ، الأردن ، 1999 .

18- طارق الحاج ، تحليل الإقتصاد الجزئي ، دار صفاء للنشر و التوزيع . ط1 .عمان، 1997 .

19- عاطف الأخرس و آخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الأهلية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 1991 .

20- عبد الحي مرعي دراسات في المحاسبة الإدارية و بحوث العمليات ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، مصر. 1974 .

21- علي أحمد الحجازي ، اللوجستيك كبديل للميزة النسبية ، دار المعارف . الإسكندرية ، 2002 .

22- عوف محمد الكفراوي ، دراسة الإنتاج و التسعيير في الإسلام ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية مصر 1985 .

23- فلاح عداي حسين بن الحسيني ، الإدارة الإستراتيجية ، مفاهيممها ، مداخلها ، عملياتها المعاصرة ، دار وائل للنشر، ط1 .عمان، 2000 .

24- كمال خليفة أبو زيد ،الرقابة على عناصر التكاليف ، الدار الجامعية للطباع و النشر و التوزيع ، الإسكندرية، مصر. 1997 .

25- لستراي هيتجر ، سيرج ماتولتش ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، المحاسبة الإدارية. دار المريخ للنشر ، السعودية 2003 .

26- محمد الفيومي محمد ، أصول محاسبة التكاليف ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية .1993 .

27- محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية 2003.

28- محمد علي الجبالي ، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف .دار وائل للنشر. ط1 ، الأردن ، 1999 .

29- محمد قاسم القريوتي ، نظرية المنظمة و التنظيم ، دار وائل للنشر، ط1 ، عمان ، الأردن ، 2000 . - 6

30- نبيل مرسي خليل ، الميزة التنافسية في مجال الأعمال ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1996 .

31- هاشم أحمد عطية ، محمد محمود عبد ربه ، دراسات في المحاسبة المالية ، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، 2000.

32- هورنجرن و آخرون ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، محاسبة التكاليف، مدخل إداري ج1 ، ط1 . دار المريخ للنشر ، السعودية. 2003.

الكتب باللغة الفرنسية :

1. A.Burlaud et C.Simon , comptabilité de gestion . librairie Vuibert . Paris . 1993 .
2. Abd Allah Boug Haba , comptabilité analytique d'exploitation , Tome 2 Berti édition faucher . Paris .
3. Beatrice et Francis Grand Guillot, comptabilité analytique 4ème édition . Gualino . Paris 2001.
4. Brigitte Doria th . Contrôle de gestion 3éme édition . Ed Dunod . Paris 2001.
5. Donimique Roux , Daniale soulié , La gestion. 2émc édition . Presses universitaire de France . 1996 .
6. E.Callignon et M.Wissler , qualité et comptabilité des entreprise , édition économica , 2éme édition.paris 1988 .
7. Elie Cohen . Dictionnaire de gestion . Casbah éditions . Alger . 1998 .
8. G.Melyon . comptabilité analytique . Edition bereal . Paris . 2001 .
9. H.Bouquin . comptabilité de gestion . Editions economica . Paris .2000 .
10. H.Kountz et C.O'donnell management principes et méthodes de gestion MC.Graw . Hill . Canada . 1980 .
11. J-Erechler , B.Grobat , Organisation et gestion de production hermes science Europe LTD . Paris. 2001 .
12. J.M.Auriac , H.Bougault . l'économie d'entreprise 2éme édition . Editions cas teilla . Paris.1994 .
13. J.Margerin . Base de la comptabilité analytique . Editions sedifor . grenoble . 1991 .
14. Jean-luc Arègle et Al . Les nouvelles approches de la gestion des organisation , édition économica . Paris. 2000 .
15. Jean Lochard . la comptabilité analytique ou la comptabilité de responsabilité . Edition d'organisation , Paris . 1998 .
16. Joseph Ness et thomas G.Ocuzza ; Exploiter pleinement le potentiel de l'ABE et HBR , les systèmes de mesures de la performance , édition d'organisme . Paris 1999 .
17. Laurent Ravignon et Al . gestion par activité .Edition d'organisme . Paris 2001 .
18. M.Porter , l'avantage concurrentiel des nations INTER . Edition . Paris..1993 .
19. Michel Gervais , contrôle de gestion , 7édition , éditions économica . Paris 2000 .

20. P.Lorino . Méthodes et pratique de la performance , éditions d'organisation..Paris. 2001 .
21. P.Mevelec . Encyclopédie de la gestion et du management. EGM . Sous la direction de robert Leduff , édition DALLOZ . Paris 1999 .
22. P.Vizzavon , pratique de gestion , analytique prévisionnelle , Tome II . Berti édition . Alger . 1991 .
23. Pierre Laurent Bescos et carla Mendoza , le management de la performance, édition comptables Malesherbes . Paris 1997 .
24. René Demeestère et Al contrôle de gestion et pilotage . Edition Nathan . Paris .
25. Serge Evert Prat . dit Hauret . comptabilité cours & application libraire Vuibert . 2^{éme} édition. Paris.1994 .
26. Yves de Ronge , Encyclopédie de comptabilité , contrôle le gestion et audit, édition . Economica . Paris . 2000 .
27. Yves Dupuy . Faire de la recherche en contrôle de gestion , édition vuibert. Paris. 1999 .

الكتب باللغة الإنجليزية :

1 - Horngren .C.T. cost accounting . A managerial emphasis , prentice . Hall ; 1996 .
2 - Lawerence Lvance , theory and technique of cost accounting , by Holt Rinchart and winsting . INC .
3 - Ray Garison , managerial accounting , 7th ED-business publication . INC . 1997 .
4 - Robert . E seiler , France , collins accounting principles for management , Bell and Howell company . USA . 1980 .

المذكرات:

- بوعمامة سهيلة ، دور محاسبة الأنشطة في تحسين طرق حساب التكاليف ،دراسة حالة وحدة إنتاج اللوالب و البراغي و الصنابير بعين الكبيرة سطيف ، رسالة ماجيستير مقدمة إلى كلية العلوم الإقتصادية ، علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس، سطيف 2001 / 2002 .
- سليمان سند سبع السبوع ، تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بإستخدام نظام ABC و أثره في إتخاذ القرار ، دراسة نظرية و تطبيقية في شركة مناجم الفوسفات الأردنية المساهمة المحدودة ، رسالة ماجيستير مقدمة إلى كلية الإدارة و الإقتصاد جامعة بغداد 1996 .
- الملتقيات و المقالات :
- أمال عياري ، و رجم نصيب الإستراتيجيات الحديثة للتغيير كمدخل لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الجزائرية ، الملتقى الدولي حول التنافسية و تحولات المحيط ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 29 /30 أكتوبر 2002.

- جمعة هوام،زهية خياري ، تحقيق التنافسية في التكاليف و الأسعار .الملتقى الدولي حول التنافسية و تحولات المحيط ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 29 /30 أكتوبر 2002.
- كمال رزيق ، فارس مسدور ،مفهوم التنافسية ، الملتقى الدولي حول التنافسية و تحولات المحيط ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 29 / 30 أكتوبر 2002 .
- نجوى عبد الصمد ، دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال ، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الإقتصادية و تحولات المحيط ، جامعة محمد خيضر بسكرة 30 /29 أكتوبر. 2002 .
- نعيم دهمش ، زاهر الرمحي ، التكاليف على أساس النشاط (ABC) و إستخدامه في إحتساب ربحية العميل لدى البنوك في الأردن ، العدد السابع.المجلد الثاني و العشرون . الأردن 2003 .
- منير شاكر محمد ، إستخدام نظام ABC لتحسين الربحية في المصاريف الأردنية ، الإداري ، العدد 95 . الأردن ديسمبر 2003 .
- عيسى حيرش : محاضرات في تسيير المعارف .جامعة محمد خيصر، جوان.2003 (غير منشورة).
- M –Lebas .Comptabilité analytique basé sur les activités .analyse et gestion des activités ,revue française de Comptabilité ,N° : 226 Septembre .1991.



ISBN 978-9957-22-518-6



دار أسامة
للنشر والتوزيع
الأردن - عمان

هاتف: 00962 6 5658253 / 00962 6 5658252

فاكس: 00962 6 5658254 ص.ب: 141781

البريد الإلكتروني: darosama@orange.jo

الموقع الإلكتروني: www.darosama.net